



UNIVERSITÀ DI PISA

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Elusione fiscale e abuso del diritto

ANALISI SISTEMATICA, APPROFONDIMENTI GIURISPRUDENZIALI E
DOTTRINALI.

Candidato:

Viviana Maria CIRRITO

Relatore:

Prof. Brunella BELLÈ

15 ottobre 2014

ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO

Analisi sistematica, approfondimenti giurisprudenziali e dottrinali.

INDICE

Introduzione	4
---------------------------	----------

CAP. I - L'approccio all'elusione fiscale nell'ordinamento italiano

1. Principio ed evoluzione della normativa interna	12
1.1. Le disposizioni dell'art. 37-bis D.P.R. 600/1973	27
2. L'interpretazione antielusiva della norma tributaria	36
2.1. La nascita del principio nel decennio 1920-1930	37
2.2. I principi costituzionali come pilastri dell'interpretazione antielusiva	39

CAP. II - Abuso del diritto tributario nella giurisprudenza comunitaria e nazionale.

1. Considerazioni introduttive	41
2. L'orientamento iniziale della Suprema Corte	44
3. Le pronunce del 2005: la nullità per difetto della «causa concreta» o per «frode alla legge»	47
4. I semi dell'abuso del diritto in funzione antielusiva: la sentenza HALIFAX	54
5. Il principio del divieto di abuso del diritto nelle sentenze della Suprema Corte 2008/2009	76
6. Le osservazioni della dottrina	95
7. Le ultime novità della Cassazione	108

7.1. Cautele nell'accertamento dell'abuso: Cass. Sez. trib. sent. n. 1372/2001	108
7.2. La rilevanza sanzionatoria dell'elusione	113

CAP. III - Proposte di legge volte a codificare nel nostro ordinamento tributario la fattispecie dell'abuso del diritto.

1. Proposta di modifica per una regolamentazione dell'abuso del diritto	122
2. La nuova delega fiscale: possibile soluzione e punti critici	127
2.1. Osservazioni della dottrina: tra critiche e auspici	141

Ringraziamenti	146
-----------------------------	-----

Bibliografia	148
---------------------------	-----

Introduzione

Il principio di capacità contributiva che, *ex. art. 53 Cost.*, informa l'ordinamento tributario italiano, comporta l'imprescindibile attribuzione dell'obbligazione fiscale, in ragione di precisi criteri di equità tributaria.

L'elusione della norma tributaria, al pari dell'evasione fiscale, rappresenta uno strumento preordinato ad alterare la reale manifestazione di capacità contributiva, al fine di sottrarre in tutto o in parte il contribuente al proprio dovere d'imposta, impedendo, altresì, che il concorso alla spesa pubblica si realizzi secondo un'equa ripartizione del carico tributario.

Questo contribuisce, in misura non irrisoria, ad una diminuzione di risorse che affluiscono alle casse dello Stato e, di conseguenza, comporta un aggravio della pressione fiscale sostenuta dai contribuenti.

Prendendo spunto da una descrizione molto persuasiva, che ci viene offerta in merito, si osserva come *“la prospettiva di un prelievo spogliatore dei bilanci familiari più modesti fa considerare l'elusione per quello che realmente è, ossia uno strumento, forse il più subdolo e pericoloso di tanti altri, per sottrarre risorse alla collettività; in breve, una vera e propria frode non più tollerabile”*.¹

Il percorso logico da seguire prende le mosse dall'esigenza di contemperare i principi di uguaglianza e doverosità sociale, dei quali la capacità contributiva è diretta espressione, con l'insindacabile tutela, di pari rango, della libera iniziativa economica.

L'autonomia negoziale dei contribuenti, infatti, può tradursi nella libertà ad essi riconosciuta di adottare strumenti fiscali meno onerosi. A tal proposito si parla di *tax planning*, la cui espressione designa un'attività del contribuente, sia esso persona fisica che persona giuridica, tesa ad ottimizzare il costo fiscale del proprio esercizio.

¹ Paolo Tabellini in *“L'elusione della norma tributaria”*, Milano 2007, pag. 29.

Si tratta di una legittima applicazione della legge tributaria, che va distinta dal risparmio elusivo.

Allora la necessità del legislatore nazionale è quella di delimitare in modo chiaro l'ambito del legittimo risparmio d'imposta (c.d. *tax saving*) da quello in cui la condotta sconfini nella violazione diretta o indiretta dell'obbligazione tributaria.

Bisogna capire, in altri termini, fino a che punto sia lecito spingersi nella ricerca della soluzione meno onerosa, posto che “*è proprio la ricerca del risparmio d'imposta, ad ogni costo, che alimenta il germe dell'elusione*”².

Sta di fatto che l'attuale *genus* dei risparmi d'imposta, disciplinato da una normativa unificata nel 1973 con il D.P.R.601³, e più volte soggetta a sostituzioni e integrazioni, è ben lontana dal descrivere un quadro lineare della categoria del legittimo risparmio.

Per quanto i termini *lecito* e *illecito* evocano categorie giuridiche nettamente contrapposte, risulta, ad oggi, difficile identificare nelle norme antielusive quei comportamenti costitutivi della fattispecie, tali da delineare senza alcuna incertezza la linea di confine tra ciò che è consentito dalla legge tributaria e ciò che non lo è.

Invero, secondo la *communis opinio*, l'elusione fiscale si colloca a metà strada tra il risparmio lecito d'imposta e l'evasione;

proprio attorno a tale distinzione ruotano le principali definizioni.

Hensel osserva, ad esempio, che la *frode fiscale* consiste in “*un inadempimento colpevole della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie*”, mentre il comportamento

² P.Tabellini, (opera cit.nota1), pag.21.

³ *Disciplina delle agevolazioni tributarie*, D.P.R. 29 settembre 1973, n.601, www.tuttocamere.it.

elusivo consiste nell'impedire *“il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale”*⁴.

Blumenstein sostiene che si ha elusione d'imposta quando *“attraverso un determinato procedimento intenzionale fino dal principio viene posto in essere un patto che non integra i presupposti per l'imposizione oppure attenua la grossezza dell'imposta dovuta, laddove l'evasione d'imposta consiste in un comportamento illegale del contribuente”*⁵.

Prendendo spunto dalle ricostruzioni dottrinali sopraindicate, dai criteri normativi suggeriti dall'art. 37-bis del DPR 600/1973, nonché dagli elementi deducibili dall'art.10, primo comma, L. 408/1990 è possibile dare una schematica quanto sintetica definizione di condotta elusiva. Essa si sostanzia in una concatenazione di operazioni formalmente conformi al precetto legale, ma idonea a realizzare effetti impositivi contrari alla *ratio legis*, determinando un ingiusto vantaggio fiscale, perseguito dal contribuente in modo tale da mortificare la corretta applicazione del principio di capacità contributiva.

Volendo citare un'efficace definizione data da un'illustre giurista⁶, che ha offerto validi contributi al tema oggetto della trattazione, *“l'elusione fiscale è pertanto un fenomeno metamorfico, finalizzato a far sì che ciò che è ‘naturalmente’ destinato a scontare l'imposizione fiscale in una data misura venga in essere sotto una forma tale da non scontare l'imposizione ovvero da scontarla in misura inferiore”*.

L'obiettivo principale sarà quello di fornire un'analisi dettagliata del problema, che *prima facie* descriva l'iter evolutivo della normativa italiana e in seconda battuta dia voce alle più autorevoli posizioni della giurisprudenza tributaria e della dottrina, le cui elaborazioni teoriche

⁴ Hensel, *Diritto tributario*, trad. italiana di Jarach, Milano, 1956, pag.148 n.164.

⁵ Blumenstein, *Sistema tributario delle imposte*, trad. it. A cura di Forte, Milano, 1954, pag.27.

⁶ Giancarlo Zoppini in *“Prospettiva critica della giurisprudenza antielusiva della Corte di Cassazione (1969-1999)”* in Riv.dir.trib., 1999, pag.922.

sembrano avanzare ragionevoli e condivisibili rilievi critici alla situazione legislativa e a quella giurisprudenziale.

In ultima istanza, in una prospettiva di ristrutturazione organica del nostro sistema tributario in tema antielusivo, verrà dato conto della recentissima novità sul fronte normativo, costituita dalla legge delega 11 Marzo 2014 numero 23⁷. Questo provvedimento, nel ricco pacchetto di riforme approvate in sede Parlamentare, prevede l'introduzione, per la prima volta nel nostro sistema tributario, di una disciplina normativa dell'abuso del diritto⁸, attraverso l'adozione di un concetto unificato di abuso ed elusione, definito "condotta abusiva".

A vantaggio del lettore, si segnala il fatto che l'istituto del divieto di abuso del diritto non nasce nel settore tributario ma è di natura civilista, peraltro non nazionale, in quanto storicamente è stato frutto dell'elaborazione giurisprudenziale tedesca del 1900. È un concetto fatto proprio dalla maggior parte degli ordinamenti: in taluni casi è stato inserito nel proprio codice civile (Spagna, Germania, Svizzera, Portogallo); in altri casi, quello italiano, è stato scelto di non codificarlo.

In generale, con la formula abuso del diritto si tende ad individuare un limite esterno all'esercizio di un diritto soggettivo, un'ottima definizione di detto istituto ci viene fornita dalla Corte di Cassazione, per la quale *"si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e di buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti"*⁹.

In ambito tributario, la figura dell'abuso ha trovato una prima collocazione nel settore dei tributi armonizzati, a seguito delle

⁷ Legge 11 Marzo 2014 n. 23 pubblicata in www.gazzettaufficiale.it.

⁸ Art. 5 Legge delega 23/2014, in www.gazzettaufficiale.it.

⁹ Cassazione Civile, Sezione III, sent. 18.09.2009 n. 20106, in www.altalex.com.

indicazioni della Corte di Giustizia UE, che con tre importanti sentenze del 2006, ha esteso il principio del divieto di abuso alla materia IVA.

Successivamente questa soluzione è stata estesa dalla giurisprudenza di legittimità nazionale alla generalità delle imposte, cioè anche al di fuori dei tributi di stretta derivazione comunitaria.

Il divieto di abuso del diritto è divenuto, in buona sostanza, il principale strumento di contrasto dei fenomeni di elusione al di fuori dei settori del diritto tributario legislativamente predeterminati e dei casi tassativamente disciplinati dalla legge.

Tutto ciò sembra aver dato una decisiva accelerazione alla repressione dell'elusione, mutando decisamente la prospettiva casistica cui era legato il nostro sistema e approdando ad un progetto di riforma, quello della delega di cui si è detto, che mira ad unificare i due concetti, quello di elusione e quello di abuso, all'interno di una disciplina unitaria di aspirazione generale.

Di fronte a queste prospettive normative, ci si domanda quanto sia pertinente la scelta di inquadrare ogni disposizione antielusiva vigente all'interno della disciplina dell'abuso del diritto, scegliendo una piena equiparazione concettuale tra abuso del diritto ed elusione fiscale; in altri termini bisognerebbe verificare quanto siano sovrapponibili le due nozioni.

In concreto, entrambi i fenomeni sono protesi alla neutralizzazione di risparmi fiscali indebiti, ovvero raggiunti tramite una distorsione dello spirito della disciplina, ma su un piano puramente teorico la differenza risiederebbe nel fatto che l'elusione consiste in un "aggiramento delle norme", mentre l'abuso in un "uso distorto di strumenti giuridici" leciti. Invero, autorevole dottrina¹⁰, sottolinea come *"dette espressioni si connotano per la non chiara portata descrittiva e per il significato potenzialmente evocativo che hanno [...]"*¹¹, e per questo, la stessa,

¹⁰ Giuseppe Ingraio "L'abuso del diritto tra i principi comunitari e auspiccate regole interne", in www.unime.it, Annuali dell'università di Messina anno 2011.

¹¹ G. Ingraio, cit. nota 10, "L'abuso del diritto tra i principi comunitari e auspiccate regole interne", pag.3.

ritiene che l'impiego del termine "abuso del diritto" in luogo di "elusione fiscale" potrebbe derivare dalla necessità per l'ordinamento di adottare un linguaggio giuridico conforme al diritto europeo, soprattutto al fine di realizzare meglio un'integrazione tanto giuridica quanto linguistica.

D'altra parte, l'uso distorto di strumenti giuridici non sempre conduce a vantaggi indebiti, peraltro la trasposizione diretta, da parte della giurisprudenza di legittimità, del principio dell'abuso del diritto nel nostro ordinamento ha portato a configurare un'idea di condotta abusiva che si identifica con il compimento di operazioni poste in essere essenzialmente per il perseguimento di vantaggi fiscali, svilendo ancora di più il labile confine tra lecito risparmio d'imposta e fattispecie elusiva.

Sicuramente la traduzione in norma di diritto positivo dell'istituto dell'abuso del diritto in ambito fiscale è tesa a risolvere molte problematiche che in passato si sono poste, legate all'applicazione generalizzata del divieto antiabuso da parte della giurisprudenza e dell'Amministrazione Finanziaria. Questa *anomala sovrapposizione*¹² tra abuso del diritto ed elusione lasciava aperte importanti questioni sia sul piano delle garanzie procedimentali sia da un punto di vista di coerenza ordinamentale, laddove non fosse del tutto chiara la possibilità, riconosciuta dalla Corte di Cassazione¹³, che il divieto non scritto dell'abuso del diritto potesse coprire spazi non vuoti dell'ordinamento tributario, in quanto coperti da misure di contrasto specifiche. Allora, nella nuova cornice che il legislatore ha tracciato con la delega, al cui interno si tenta di risolvere le varie aporie del sistema, rimane da domandarsi quale spazio residui per la pianificazione fiscale, posto che, ad avviso di chi scrive, risulta ancora incerta la linea di demarcazione tra ciò che è abuso e ciò che è, invece, semplice uso del diritto.

¹² L'espressione è di Francesco Tundo in *"Abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva"*, commento alla sent. Cass. 11 maggio 2012, n. 7393, pag.2368 ss.

¹³ Cassaz., 11 maggio 2012, n.7393 in Corriere tributario 31 /2012 pag.2375.

Un'altro aspetto su cui focalizzare la nostra attenzione riguarda, poi, il profilo sanzionatorio della condotta abusiva.

In passato la questione sull'applicabilità delle sanzioni fiscali si è posta in termini dicotomici : se si considera l'art. 37-*bis* legge di carattere sostanziale i comportamenti elusivi/abusivi devono essere sanzionati, in quanto lesivi di un dovere del contribuente alla corresponsione del tributo; se, viceversa, si ritiene che l'elusione non comporti una diretta violazione di legge, le conseguenze per il contribuente non potrebbero andare oltre la disapplicazione del regime fiscale invocato e la reazione dell'ordinamento non potrebbe che limitarsi al mero ricalcolo dell'imposta.

La legge delega¹⁴, nel prevedere all'art. 8 la revisione del sistema sanzionatorio, invita il legislatore delegato a procedere ad una definizione di confini tra fattispecie di elusione e quelle di evasione al fine di distinguerli anche sul piano delle conseguenze sanzionatorie. Invero, nessun dubbio risiede sulla necessità di distinguere ciò che consiste in un occultamento di materia imponibile da una contestazione legata ad operazioni effettivamente poste in essere ma recriminabili sul piano fiscale: se una norma prevedesse la sanzionabilità dell'elusione al pari dell'evasione si paventerebbero seri dubbi di ragionevolezza e proporzionalità.

È chiaro allora che anche il riordino del regime sanzionatorio contribuisce a tracciare dei punti fermi sul problema di fondo, connesso alla definizione puntuale della “condotta abusiva”, necessaria per potere finalmente garantire al contribuente soluzioni certe. È evidente che la variabile fiscale influenzi molte delle scelte imprenditoriali poste in essere, ma in taluni casi i cospicui vantaggi fiscali che ne conseguono sono incoraggiati dal sistema, in quanto rientranti nella lecita pianificazione fiscale: nessun obbligo impone al contribuente di seguire, tra i vari comportamenti previsti, quello fiscalmente più oneroso.

¹⁴ Legge 11 Marzo 2014 n. 23 pubblicata in www.gazzettaufficiale.it.

È, pertanto, nelle future scelte normative, che verranno riposte le speranze per una chiara definizione dell'ambito di applicazione della disciplina di contrasto al fenomeno elusivo, partendo dal presupposto che il richiamo al principio dell'abuso del diritto non debba comportare un ampliamento del campo di azione della norma antielusiva, tale da comprimere qualsiasi facoltà di scelta finalizzata ad ottenere un risparmio d'imposta.

Capitolo I

L'approccio all'elusione fiscale nell'ordinamento italiano

1. Principio ed evoluzione della normativa interna

Occorre premettere che l'approccio all'elusione fiscale utilizzato dal nostro legislatore è stato e sembra ancora essere quello di predisporre di volta in volta norme specifiche antielusione, per condannare, neutralizzare e impedire *ex post* il risparmio d'imposta non tollerabile. Strategia giudicata non solo inidonea da sola a combattere il fenomeno, ma anche produttiva di una vera e propria *paralysis by analysis*, "*per cui ad ogni azione del legislatore ne corrisponde una di elusione della norma antielusiva, fino al punto da contribuire a complicare in modo inverosimile la normativa tributaria*".¹⁵

A dimostrazione di quanto sopra detto, corre l'obbligo di effettuare un breve *excursus* storico della normativa antielusiva italiana.

I primi tentativi di disciplinare l'elusione fiscale risalgono al 1923, con la produzione di specifiche fattispecie antielusive aventi ad oggetto l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e quella sulle donazioni.

È proprio verso la metà degli anni '80, allorché il fenomeno assunse dimensioni via via sempre più crescenti anche a causa del dilagare delle c.d. *fusioni di comodo*, che l'opinione pubblica inizia a realizzare quanto gravosi fossero per il bilancio della nazione le conseguenze del fenomeno. Così' quando i quotidiani diffondono la notizia che la

¹⁵ Espressione usata da Pasquale Pistone in "Abuso del diritto ed Elusione fiscale", Padova, 1995, p. 16.

manovra fiscale, varata dal Governo con i decreti del 28 Agosto 1987¹⁶, avrebbe inciso sui consumi di beni durevoli, di carburante, ecc., al fine di ottenere un maggiore gettito dell'ordine di 3.300-3.400 miliardi¹⁷, mentre le operazioni di fusione avrebbero determinato un minore gettito pari a 4.000 miliardi, la più che comprensibile reazione dominante è l'indignazione.

Furono dunque la gravità delle operazioni elusive, non di rado consumate anche da società a partecipazione statale, e il clima di intolleranza e disorientamento dell'opinione pubblica ad auspicare un intervento da parte dello Stato.

Di fatto la soluzione adottata nel nostro Paese per molti decenni fu quella di intervenire con misure soltanto specifiche inserite nei settori che apparivano via via più vulnerabili.

Ai tentativi di introdurre una *Generalklausel* si oppose l'intangibilità dell'autonomia contrattuale e l'esigenza di salvaguardare la certezza del diritto¹⁸.

*“Le asserite difficoltà applicative di una formula generale portarono ad un intervento fondato sull'estensione numerica delle presunzioni legali”*¹⁹, che *“paralizzano il comportamento elusivo al quale sono opposte, impedendogli di cogliere i risparmi d'imposta voluti”*²⁰. In buona sostanza le presunzioni antielusive consistono in prove legali di fatti tassabili e hanno la funzione di impedire al soggetto di costituire *situazioni* o porre in essere *procedimenti* che permettano al contribuente di lucrare *risparmi d'imposta* indebiti e si giustificano per la *ragionevolezza* della scelta²¹.

¹⁶ Addizionale Iva provvisoria, aumento delle imposte di fabbricazione sulla benzina, gasolio, gpl, e olio combustibile, aumento del prelievo sugli interessi da depositi e conti correnti nonché dell'acconto d'imposta.

¹⁷ Carabini, *Il governo strizza i consumi*, in *Il Sole/24 Ore*, 28 Agosto 1987, pag.1.

¹⁸ Cosciani, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, pag.146.

¹⁹ Cosciani, *Stato dei lavori*, cit., pag.148.

²⁰ P.Tabellini, *“L'elusione della norma tributaria”*, Milano, 2007, pag.37.

²¹ Corte Cost., 25 febbraio 1999, n. 41, in www.giuricost.org.

Posto che non tutti gli strumenti antielusivi sono costituiti da presunzioni e non tutte le presunzioni legali hanno finalità antielusive, nel *genus* delle presunzioni antielusive si possono presentare delle differenze sul piano degli effetti, variando essi in funzione del comportamento temuto e degli interessi che si vogliono tutelare. In taluni casi, infatti, il rimedio può consistere in un'inefficacia *tout court* del negozio elusivo²², in altri nella sua *sostituzione* con un'altra fattispecie negoziale soggetta ad una tassazione più onerosa rispetto a quella scelta dal contribuente.

Come ci informa Tabellini²³, le cd. *fattispecie sostitutive* vengono introdotte nel nostro ordinamento tributario nel 1923, nella forma di presunzioni legali riferite a casi specifici, e la loro formulazione è pressoché analoga alle altre presunzioni.

A titolo esemplificativo si può citare la previsione di cui all'art. 26, 1° comma del D.P.R. n. 131/1986, secondo la quale i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso fra coniugi si presumevano donazioni "*con esclusione della prova contraria*"²⁴; da notare: sotto il profilo civilistico, l'atto di vendita immobiliare non veniva intaccato sul piano della qualificazione e degli effetti voluti dalle parti, a livello fiscale, invece, si presumeva intervenuta una donazione.

Come è evidente, la prospettiva di ricondurre la lotta all'elusione attraverso le sole presunzioni legali appare alquanto riduttiva e insufficiente a coprire l'ampia varietà dei casi e dei settori su cui

²² Emblematica in tal senso era la presunzione contenuta nell'art.10, 1° comma, del D.lgs. n. 346/1990, sebbene abrogata dall'art.69 L.342/2000, la quale considerava "*compresi nell'attivo ereditario i beni e i diritti soggetti ad imposta alienati a titolo oneroso dal defunto*"; in tal caso, ci informa Gaffuri ne "L'imposta sulle successioni e donazioni"(Padova, 1993, pag.47), il prelievo successorio colpiva il trasferimento all'erede del patrimonio del *de cuius*, applicandosi l'imposta all'incremento netto del patrimonio del primo, conseguente alla morte del secondo.

²³ Tabellini, "*L'elusione della norma tributaria*", Milano, 2007, p. 43.

²⁴ Tale ultima espressione è stata abrogata dall'art.69 della L.342/2000, a seguito di un intervento della Corte Costituzionale, che con sentenza 41/ 1999, aveva dichiarato "*costituzionalmente illegittimo l'art.26, 1° comma, del D.P.R. 26 Aprile 1986, n.131, nella parte in cui esclude la prova contraria diretta a superare le presunzioni di liberalità dei trasferimenti immobiliari*", in www.giurcost.org.

possono incidere comportamenti di carattere elusivo. In effetti se da un lato bisogna riconoscere che le fattispecie sostitutive sono rimedi pragmatici, poiché mirano al risultato del maggior prelievo fiscale senza intaccare l'identità nominale dell'atto né la sua efficacia *inter partes*, dall'altro non sono suscettibili di estensione analogica, *“sarebbe temerario applicarle al di fuori dei casi espressamente previsti, poiché derogano al requisito di effettività, del principio di capacità contributiva, e comportano limitazioni anche severe al diritto di difesa”*²⁵.

Allorché l'elusione ha cominciato ad investire l'imposizione sui redditi, oltre quella sui trasferimenti della ricchezza, si è avvertita sempre di più l'esigenza di mettere a punto strumenti applicabili ad un ambito che fosse il più ampio possibile, al fine di arginare comportamenti elusivi assai diffusi.

La via percorsa al tal fine dalla giurisprudenza e dalla dottrina è stata quella di utilizzare in chiave antielusiva, prima disposizioni specifiche del diritto tributario²⁶, poi lo stesso principio costituzionale di capacità contributiva²⁷, e infine la disciplina codicistica delle nullità negoziali (simulazione, negozio indiretto e, per ultimo, negozio in frode).

L'interpretazione della norma tributaria, in particolare dell' art. 8 della legge di registro, in funzione antielusiva fu proposta da Griziotti²⁸, insigne esponente della Scuola di Pavia, e fu oggetto di contrapposizione da parte di due distinti orientamenti: l'uno riconducibile alla Scuola Pavese e l'altro a quella Romana, in disaccordo rispetto alla possibilità di riconoscere autonomia al diritto tributario dagli indici di qualificazione del diritto civile.

²⁵ P.Tabellini, *“L'elusione della norma tributaria”*, Milano, 2007, p. 37.

²⁶ In particolare l'art. 8 del r.d. n. 3269, 30 dicembre 1923, istitutivo della “tassa del registro”, confluito nell'art.20 del D.P.R. 26 Aprile 1986, n.131, T.U. della imposta di registro, in www.agenziadelleentrate.gov.it.

fonte immediata ed imperativa la cui violazione può comportare la sanzione della nullità delle manifestazioni di autonomia negoziale con essa confliggenti”

²⁸ Sulle orme di studiosi d'oltralpe come Hensel, Becker ed anche lo svizzero Blumenstein.

In particolare, secondo l'opinione della scuola Pavese, il diritto finanziario andava interpretato secondo regole autonome, le quali postulavano, nell'imposizione dei contratti presentati alla registrazione, la ricerca della "*realtà economica*"²⁹, in ossequio alla *teoria della interpretazione funzionale della norma tributaria*. Per Griziotti infatti, se il prelievo tributario assolve "*la funzione economico sociale*" di soddisfare il fabbisogno finanziario pubblico, con risorse attinte dai fatti economici posti in essere dai contribuenti, non si può prescindere, nell'ottica di tale funzione, dall'indagare sulla reale sostanza economica dei fatti stessi.

Questo principio fonda le proprie basi nell'art. 8 della legge di registro, che impone, nell'applicazione dei tributi, la ricerca della *intrinseca natura economica* dell'atto e degli *effetti economici piuttosto che giuridici*, ma, secondo l'orientamento della scuola Pavese, riveste valenza antielusiva di carattere generale, tale da poter trovare applicazione per tutte le imposte.

Benché l'orientamento della scuola Pavese, comunemente ricordato come *teoria della interpretazione funzionale*, abbia costituito un autorevole contributo alla materia, soprattutto nella prospettiva della ricerca di un principio generale antielusione, la giurisprudenza e la dottrina³⁰ accolsero la seconda tendenza, quella riconducibile alla scuola Romana, per la quale la ricerca dell'effetto economico dell'atto fosse del tutto preclusa all'amministrazione finanziaria.

Da qui la rivendicata autonomia della materia tributaria fu respinta, rifiutando che l'accertamento degli effetti degli atti fosse dominato dal principio finora visto, quello della "*realtà economica*", estraneo alle

²⁹ In tal senso Griziotti, ne "Il potere finanziario e il diritto finanziario nello studio autonomo delle finanze pubbliche", tratto da Riv.dir.fin., 1954, pp. 134 ss..

³⁰ Uckmar, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in dir. prat. trib., 1937, p. 338.

Berliri A., *negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro?*, in Riv.dir.fin., 1941, p. 161.

Rastello, *Il tributo di registro*, Roma, 1955 e ivi ampi richiami alla giurisprudenza, p. 257.

categorie civilistiche, e negando, altresì, valenza generale di carattere antielusivo alla norma di cui all'art. 8.

Riconosciuta l'inadeguatezza delle presunzioni legali e respinta l'interpretazione in chiave antielusiva della norma tributaria, si è prospettato un nuovo strumento di contrasto al fenomeno dell'elusione fiscale, costituito dalla possibilità di desumere una clausola generale antielusione dalla disciplina codicistica delle invalidità negoziali.

In primis fu presa in considerazione la simulazione³¹, ma ben presto la dottrina ne rilevò i limiti strutturali che la rendevano spesso inapplicabile³².

La principale obiezione mossa denota come l'atto simulato è per definizione divergente dalla volontà dell'agente, mentre nell'atto elusivo l'agente vuole proprio i suoi effetti, in quanto soltanto essi gli procurano i risparmi d'imposta perseguiti.

Accantonata la simulazione si è passati al negozio indiretto, per altro riferito ad una strettissima casistica. Questa figura però, da un lato riproponeva le problematiche di sempre, costituite dalla difficoltà di cogliere concretamente il confine tra falsa apparenza e l'effetto negoziale ulteriore, dall'altro riusciva a ricomprendere un numero limitato di manifestazioni elusive³³.

Una volta presa consapevolezza della “*non superabilità di questi limiti di fondo*”³⁴, la dottrina ha tentato di risolvere il problema dell'elusione delle leggi d'imposta riconducendolo nell'orbita del negozio in frode³⁵,

³¹ Antonini, in *Evasione ed elusione d'imposta – Gli atti simulati e le imposte di registro e delle successioni*, in Giur.it., 1959, pp. 97 ss.; Id, *Azione di simulazione e legittimazione dell'amministrazione finanziaria*, in Dir.prat.trib., 1963, pp. 425.

³² Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2003.

³³ In tal senso Morello, *Frode alla legge*, Milano, 1969, pp. 26 ss.

³⁴ L'espressione è di Tabellini, in “*L'elusione della norma tributaria*”, Milano, 2007, p. 46.

³⁵ Santonastaso, in “*In tema di frode alla legge tributaria*”, in Rivista di diritto finanziario, 1970, pp. 454 ss..

pensando, perfino, di potere desumere un principio generale dalla disciplina di cui all'art. 1344 c.c.³⁶.

Il tentativo venne di fatto abbandonato, infatti sia dottrina che giurisprudenza più datate, per ragioni differenti, hanno da sempre affermato l'inapplicabilità della disciplina codicistica delle nullità alla materia tributaria.

Tra le opinioni contrarie della dottrina, si ricorda quella di Francesco Ferrara, secondo il quale, posto che l'intensità dell'effetto dirimente di una norma proibitiva poteva stabilirsi solo risalendo allo "*scopo*", escludeva che, ove lo scopo fosse "*di polizia, di finanza, di disciplina*", potesse seguire la nullità del negozio vietato, ed affermava che potevano derivarne solamente "delle penalità, delle multe".³⁷

In tal senso si pronuncia pure Carraro, che offre una motivazione più ampia e articolata, muovendo proprio dalle norme tributarie.³⁸ A parere di quest'ultimo, infatti, le norme tributarie non sarebbero qualificabili come imperative materiali, ossia dirette a "*colpire certi risultati come immeritevoli di protezione*", ma sarebbero preordinate ad "*assumere il dato di fatto quale indice di capacità contributiva*"³⁹ il che porta ad escluderle dall'ambito applicativo dell'art. 1344, essendo inconcepibile "*una frode alla legge in senso tecnico rispetto a tali norme*"⁴⁰. A tal proposito, sempre Carraro, ritiene che "*sarebbe più proprio includere la figura della frode al fisco nella categoria della frode ai terzi piuttosto che in quella della frode alla legge*"⁴¹, in buona sostanza mentre con la frode alla legge viene danneggiato un interesse della generalità, con la frode fiscale viene danneggiato l'interesse di un terzo. In breve, secondo la dottrina considerata, l'applicabilità della norma dell'art. 1344 c.c. all'elusione d'imposta sarebbe ostacolata dalle

³⁶ In base al quale "*la causa si reputa illecita quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa*".

³⁷ F.Ferrara, *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, 2° ed., Padova, 1914, p. 23.

³⁸ Carraro, *Il negozio in frode alla legge*, Milano, 1943.

³⁹ Carraro, "*Il negozio in frode alla legge*", Milano, 1943, pp. 170-171.

⁴⁰ Carraro, "*Il negozio in frode alla legge*", Milano, 1943, p.172-173.

⁴¹ Carraro, si veda nota precedente.

seguenti argomentazioni: per l'autonomia del sistema tributario, dotato al suo interno di rimedi propri; per la natura della norma tributaria, la quale non sembra potersi qualificare come imperativa, in quanto preordinata a disciplinare strumenti finalizzati al gettito e non anche a vietare determinati risultati; per l'impossibilità di porre sullo stesso piano la frode alla legge e la frode al fisco-creditore, sia pure privilegiato.

Come si è accennato in precedenza, anche la giurisprudenza, quella più datata, era orientata per l'inapplicabilità alla materia tributaria della disciplina del contratto in frode alla legge.

La Cassazione del 1989 aveva disposto che *“le pattuizioni contrarie alle leggi fiscali o finalizzate alle frodi fiscali costituiscono illeciti che trovano la loro sanzione soltanto nel sistema tributario, e non comportano la nullità del negozio mediante il quale sono stati commessi”*, ritiene inoltre che le norme tributarie non possono considerarsi norme imperative.

Queste conclusioni sono state poi ribadite in due sentenze un po' più recenti, con le quali la Cassazione, nel 1999, ha affermato che *“la frode fiscale, diretta ad eludere le norme tributarie [...] trova soltanto nel sistema delle disposizioni fiscali la sua sanzione, la quale non è sanzione di nullità”*⁴², e nel 2001, ha sancito non essere sufficiente *“che una norma sia inderogabile perché possa essere qualificata come imperativa, essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collocano al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico. Caratteri questi non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva”*⁴³.

Nella metà degli anni '80, lo stato d'impotenza nel quale si trovò

⁴² Cassazione, 5 novembre 1999, n. 12327, in www.altalex.com.

⁴³ Cass., 3 settembre 2001, n. 11351, in www.altalex.com.

l'amministrazione finanziaria, accentuato dalla resistenza della dottrina e della giurisprudenza all'applicazione delle nullità codicistiche, nonché dall'inadeguatezza dei rimedi rappresentati per lo più da presunzioni legali, fece più volte emergere l'esigenza di creare una normativa che delineasse una fattispecie generale.

La prima espressione di questa esigenza può farsi risalire agli anni '60, ad opera della Commissione Cosciani⁴⁴, (istituita per progettare quella che poi divenne la riforma tributaria degli anni 1971/1973), la quale fu chiamata a valutare l'opportunità di istituire nel sistema una clausola generale antielusiva, sulla scorta di altri Paesi europei che da tempo si erano mossi in tal senso. Sennonché, a siffatta proposta, la maggioranza oppose le vitali esigenze di certezza del diritto e, in modo più incisivo, l'intangibilità del principio dell'autonomia negoziale, considerato una *"conquista"* della nostra cultura giuridica⁴⁵.

Il primo vero progetto di una clausola generale è ascrivibile al 1986, epoca in cui, come già riferito, era assai avvertita l'esigenza di arginare il dilagare delle fusioni per incorporazione di società con perdite fiscali, al fine di consentire all'incorporante di dedursi le perdite pregresse dell'incorporata.

Tale progetto⁴⁶ consentiva *"agli uffici delle imposte, in base ad autorizzazione motivata del competente Ispettorato"*, di *"considerare irrilevanti, agli effetti della determinazione del reddito complessivo, gli atti che"* avessero avuto *"la loro causa esclusiva o principale nella riduzione dell'onere tributario"*. Invero esso sollevò molte riserve, infatti, se da un lato parve contrastare talune grandi operazioni, all'epoca in corso, nell'ambito di gruppi a partecipazione pubblica⁴⁷,

⁴⁴ La Commissione di studio per la riforma tributaria venne costituita dal Ministro delle Finanze, On. Trabucchi, nel Settembre del 1962 ed ebbe come presidente lo stesso Ministro e come Vicepresidente il Prof. Cesare Cosciani, in realtà il vero coordinatore degli studi, i quali furono raccolti in un volume, *"Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria"*, pubblicato da Giuffrè, nel 1964.

⁴⁵ Cosciani, *"Stato dei lavori"*, cit. nota precedente, p.146.

⁴⁶ Derivante da una proposta di legge dei deputati Piro, Formica, Rufolo, Colucci, Borgoglio, presentata il 4 febbraio 1986.

⁴⁷ In tal senso replicò l'On. Visentini, il quale, in sede di discussione alla Camera, ricordò le *"particolari esigenze di enti pubblici- l'Iri e l'Eni diciamolo"*

dall'altro si paventò l'attribuzione di un *“eccessivo potere discrezionale in sede di applicazione all'amministrazione finanziaria periferica”*⁴⁸. Così il progetto non fu coltivato e nel disegno di legge governativo⁴⁹, recante la riforma della disciplina tributaria sulle fusioni di società, venne di fatto abbandonato.

Il tema dell'elusione d'imposta, nella prospettiva d'introduzione di una clausola generale, venne ripreso dal Governo, in un disegno di legge approvato il 5 agosto 1988⁵⁰, con due articoli: l'art. 25, che disciplinava l'interposizione di persona; l'art. 31, che si occupava di elusione d'imposta in generale.

Secondo il testo dell'articolo, l'elusione d'imposta consiste nel *“rendere applicabile una disciplina tributaria più favorevole”* di quella che la norma tributaria prevedeva per un determinato risultato economico, attraverso atti negoziali diversi da quelli previsti dalla fattispecie d'imposta.

Nella nuova disciplina, per espressa affermazione nella Relazione che seguiva il disegno di legge e in considerazione delle critiche mosse al precedente progetto Piro, si è evitato di attribuire all'amministrazione finanziaria il concreto accertamento degli atti giuridici finalizzati all'elusione d'imposta e si è ritenuto preferibile che l'individuazione sia effettuata con *“decreto ministeri ss.ale sul parere conforme del Consiglio di Stato”*⁵¹.

Nonostante le massime garanzie, che il nuovo sistema di contrasto al fenomeno dell'elusione, riconosceva al contribuente, le norme dell'art. 31 non furono esenti da critiche, si lamentava, in particolare, l'efficacia

chiaramente- che hanno problemi di ristrutturazione delle loro società e le società da essi dipendenti”(in *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*, seduta del 16 Luglio 1986, p. 44107).

⁴⁸ Così si esprime Usellini (in *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*, seduta del 16 Luglio 1986, p. 44036).

⁴⁹ Disegno di legge presentato dal Presidente del Consiglio (Craxi) e dal Ministro delle Finanze (Visentini), avente per oggetto *“la conversione in legge del decreto-legge 18 Luglio 1986, n.277, recante riporto delle perdite nelle fusioni di società”*.

⁵⁰ *Disegno di legge (n 1301, Senato) approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 agosto 1988*, in *Boll.trib.d'inf.*, 1988, pp. 2432.

⁵¹ *Relazione in Corr.trib.*, 1988, p. 2433 ss..

retroattiva che, in taluni casi, esse avrebbero avuto⁵²; così, nel corso dei lavori parlamentari, vennero definitivamente escluse dal testo e sopravvissero solo le norme dell'art. 25, relative alla fattispecie dell'interposizione di persona nella titolarità dei redditi⁵³.

Un ulteriore tentativo, considerato il più organico in materia di lotta all'elusione⁵⁴, fu fatto nel marzo 1989, quando venne presentato alla Camera dei Deputati il disegno di legge delega n. 3705 (Colombo), il quale, però, dopo un'evoluzione farraginosa, decadde per fine legislatura⁵⁵. Il testo, infatti, fu più volte modificato e, mentre nella prima versione, il potere di identificare comportamenti elusivi era riservato al Governo, in quelle successive venne direttamente attribuito agli uffici accertatori, *“previo parere favorevole dell'Avvocatura dello Stato”*⁵⁶.

Dopo gli ultimi emendamenti, presentati dal Ministro Formica nell'ottobre 1989, il disegno di legge, nella sua ultima versione, stabiliva:

“1. Sono considerati elusivi gli atti e negozi giuridici, singoli o comunque collegati fra loro, posti in essere al fine prevalente di evitare in tutto o in parte l'applicazione del tributo e che costituiscono mezzo idoneo a tale scopo. I predetti atti non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che applica il trattamento tributario previsto dalla norma elusa.

2. Gli uffici finanziari procedono all'accertamento dei tributi elusi, previo parere favorevole dell'Avvocatura dello Stato. L'accertamento dei tributi elusi deve essere motivato a pena di nullità”.

⁵² Tratto da P. Tabellini, *Il progetto governativo antielusione*, in Boll. trib., 1997, p. 2.

⁵³ Queste norme, previste all'art. 30 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito nella L. 154/1989, furono trasfuse nel terzo comma dell'art. 37 del D.P.R. 600/1973.

⁵⁴ Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, Milano 2007, pag. 134.

⁵⁵ *L'iter parlamentare del disegno di legge per contrastare i fenomeni di elusione tributaria*, in *Il fisco*, 1989, pp. 6559 ss..

⁵⁶ Tratto dal testo del disegno di legge n. 1301 del 5 agosto 1988, così come emendato dal Ministro Formica, in Boll. Trib. d'inf., 1988.

L'analisi del testo, sopra citato, impone un duplice ordine di considerazioni.

In primo luogo, il legislatore si è sempre dimostrato restio ad attribuire il potere di accertamento agli uffici, come si deduce dalla Relazione al Disegno di legge, che testualmente dichiara di non aver mai “*voluto colpire gli atti giuridici finalizzati all’elusione di imposta [...] affidandone la concreta individuazione alla discrezionalità degli Uffici impositori*”⁵⁷; in questo senso, dunque, il progetto Formica rappresenta la graduale attenuazione di questa resistenza, che per decenni ha condizionato la lotta all’elusione.

In secondo luogo, secondo l’opinione condivisibile di alcuni giuristi⁵⁸, sembra abbastanza evidente, l’assonanza, anche terminologica, oltre che concettuale, tra queste disposizioni e quelle presenti all’art. 1344 c.c., tanto che alcune espressioni e taluni termini utilizzati sembrano essere mutuati dalla dottrina della *fraus legi*.

Da questi interventi dobbiamo comunque riconoscere la volontà concreta da parte del legislatore di introdurre una clausola antielusiva di carattere generale.

Lo strumento normativo più incisivo in questo senso è senz’altro rappresentato dal disposto dell’ art. 10 L. 408 / 1990⁵⁹, sorto dopo un travagliato iter parlamentare.

Tale disposizione stabiliva che era consentito “*all’amministrazione finanziaria di disconoscere ai fini fiscali la parte del costo delle partecipazioni sociali sostenuto e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione del capitale poste in essere senza valide ragioni*”

⁵⁷ *Relazione al Disegno di legge* (n. 1301, Senato) approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 agosto 1988, in *Boll.trib.d’inf.*, 1988, pp. 2433 ss..

⁵⁸ Fra tutti Tabellini, in “*L’elusione della norma tributaria*”, Milano, 2007, pag.136.

⁵⁹ Recante “disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie”, in www.normattiva.it.

economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta"; quindi una clausola antielusiva non di carattere propriamente generale bensì di carattere "settoriale"⁶⁰. L'impatto iniziale fu sicuramente positivo. Queste norme segnarono una svolta nella disciplina dell'elusione d'imposta per due ordini di ragione: da una parte accolsero un principio, quello delle "valide ragioni economiche", destinato a diventare uno dei cardini⁶¹ dell'attuale strumentazione antielusiva; dall'altra, erano idonee ad investire una pluralità di casi, attribuendo all'Amministrazione finanziaria nuove e importanti funzioni, preordinate ad accertare di volta in volta se l'operazione considerata fosse posta in essere "senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta".

Quindi vengono per la prima volta introdotti criteri generali di identificazione del carattere elusivo delle operazioni elencate: quello delle "valide ragioni economiche" e dello "scopo esclusivo" rispetto al conseguimento del risparmio d'imposta; essi costituirono il risultato di reiterate modifiche apportate al terzo comma dell'art. 9, del disegno di legge 5108/1990, e fu proprio con l'ultimo emendamento che venne inserita, fra le altre, l'espressione "valide ragioni economiche"⁶².

Le nuove norme, però, risultarono presto inadeguate, secondo alcuni⁶³ la loro elaborazione, soprattutto il riferimento alla "parte di costo delle partecipazioni ecc..", dissimulava il fatto che la loro introduzione fosse protesa essenzialmente per contrastare le fusioni per incorporazione predisposte all'utilizzo del disavanzo da annullamento. In particolar modo espressioni quali "fraudolentemente" e "...allo

⁶⁰ Di cui parla più approfonditamente Pistone, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, pp. 19-20 (opera cit. nota 1). L'art.10 si pone secondo le considerazioni dell'autore, come terza categoria di approccio, essendo strutturata sul modello delle clausole generali (primo approccio) ma applicabile all'interno di un ambito più ristretto, pur non presentando una struttura normativa a fattispecie chiusa (secondo approccio).

⁶¹ Per Tabellini "impropriamente", in "L'elusione della norma tributaria", Milano, 2007, p.138

⁶² Atti parlamentari (n.5108), *Resoconto sommario* del 30 ottobre 1990, pp.14-15.

⁶³ P.Tabellini, opera citata, pag.139.

scopo esclusivo...”, oltre a generare molte incertezze sul piano interpretativo, ne limitavano notevolmente la portata applicativa.

L'avverbio *fraudolentemente* fece pensare ai significati elaborati dai penalisti in relazione al reato di “frode fiscale”, di “truffa”, o di “false comunicazioni sociali”, solo più tardi prevalse l'opinione di ricondurre l'avverbio all' *agere in fraudem legi* secondo il significato della tradizione romanistica⁶⁴.

In tal senso si pronunciò Secit, il quale esclude “*che l'avverbio fraudolentemente*” esprimesse “*qualcosa di più della connotazione complessiva dell'operazione come abuso dello strumento negoziale. In altri termini, esso non introduce nella fattispecie alcun ulteriore elemento riconducibile all'accezione penalistica dell'artificio o del raggiro*”⁶⁵.

Problemi di maggiore spessore teorico suscitò poi l'espressione “scopo esclusivo”.

La direttiva comunitaria, 23 luglio 1990 n. 434, che sembra aver ispirato le norme dell'art. 10, stabiliva che lo “*obbiettivo*” di eludere poteva essere anche soltanto “*principale*”, nella norma interna, invece, lo “*scopo*” di eludere doveva essere “*esclusivo*”, il che non costituisce una differenza di poco conto. Di fatto, la conclusione della dottrina⁶⁶ e soprattutto della Corte di Cassazione⁶⁷, fu quella di interpretare l'espressione secondo il significato letterale che le era proprio, non esitando ad affermare la necessità che “*lo scopo di conseguire un vantaggio d'imposta si configuri come 'esclusivo', costituisca cioè l'unica ragion d'essere degli atti compiuti dal contribuente*”. Della stessa opinione anche la Cassazione successiva, che con un'altra pronuncia ha stabilito che “*per disconoscere i vantaggi tributari conseguiti*”, applicando le norme dell'art.10, “*occorre il concorso delle*

⁶⁴Ne parla Paolo in un passo della compilazione giustiniana (*Libro singolari ad legem Cinciam, I.29 D.I,3*) in base al quale devono qualificarsi in *fraudem* i comportamenti che pur rispettando il tenore letterale della norma (*verba*), ne tradiscono la volontà, ossia il suo contenuto prescrittivo (*sententia*).

⁶⁵ Delibera n.105/1994, del 5 Luglio 1994, in www.gazzettaufficiale.it.

⁶⁶ Ad esempio Tabellini, *Fusioni di società ed elusione fiscale*, in Rass.trib., 1994, pp.1133 e seguenti.

⁶⁷ Cass., n.14776, 15 Novembre 2000, in www.iusexplorer.it.

condizioni costituite dall'assenza di valide ragioni economiche nell'effettuazione dell'operazione..., dall'esclusività dello scopo di ottenere, attraverso l'operazione stessa, un risparmio d'imposta, e dalla 'fraudolenza' che deve connotare i mezzi utilizzati per il raggiungimento del predetto fine esclusivo", aggiunge infine che "l'onere di dimostrare la concorrente ricorrenza di tali condizioni incombe all'amministrazione finanziaria che invochi l'applicazione della citata norma antielusiva".

La conseguenza fu quella di determinare forti limitazioni all'attività di accertamento degli Uffici impositori, a fronte della indiscutibile possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare che l'operazione sospetta di elusività fosse preordinata ad un qualsiasi altro fine. Preme sottolineare che, nonostante i limiti messi fin ora in luce, la Cassazione nel 2004 ha riconosciuto alle norme dell'art.10 il merito di avere contribuito a delineare "una nozione di elusione, se non una vera e propria categoria concettuale", più di quanto non si fosse fatto fino a quel momento.

I successivi sviluppi, se da un lato furono sintomatici della volontà di superare i limiti strutturali legati al particolarismo del previgente sistema e arginare quanto più possibile la nuova casistica delle operazioni elusive, dall'altro non furono in grado di sortire l'effetto sperato. In particolare la riforma prevista nella finanziaria del 1996, che prevedeva la revisione dei criteri di individuazione delle operazioni di natura elusiva ex art.10 della legge 408, non comportò una modifica sostanziale della disciplina, tale da introdurre una sorta di "Generalklausel" alla tedesca.

Il contributo più rilevante fu offerto dal legislatore attraverso l'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973, così come inserito dall'art. 7 del D.lgs. 358 del 1997⁶⁸, che costituisce attualmente la norma di riferimento nel sistema antielusivo.

⁶⁸ emanato sulla base della delega contenuta nell'art. 3 comma 161 lett.g) della legge n. 662, 23 dicembre 1996, in www.normattiva.it.

La legge di delegazione del 1996⁶⁹, sulla base della quale è stata varata la riforma del sistema tributario di cui il D.lgs. 358 di cui sopra, aveva, infatti, previsto la *“revisione dei criteri di individuazione delle operazioni di natura elusiva indicate nell’art.10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408...”*⁷⁰, nonché l’enunciazione di principi e di criteri direttivi, dichiaratamente antielusivi, che avrebbero dovuto essere trasfusi in altre norme delegate, relative ad imposte anche diverse da quelle sull’imposizione dei redditi.

Da questo insieme di norme traspare la volontà e l’impegno del legislatore a predisporre *strumenti* di contrasto, alle manifestazioni elusive più gravi, *meglio organizzati rispetto al passato*.⁷¹

L’articolo in questione, infatti, sembra rappresentare l’attuazione concreta del progetto di depurare l’ordinamento tributario da tutte quelle ipotesi tassativamente elencate affinché non restino immuni da condanna le fattispecie non specificatamente contemplate, e, a ben vedere, il legislatore delegato ha coltivato l’aspirazione di ideare una vera e propria *Generalklausel* (come si evince dai primi due commi dell’art. 37-bis) nella prospettiva di applicarla a tutte le imposte, sebbene inizialmente limitandola alle sole operazioni del terzo comma.

1.1 Le disposizioni dell’art. 37-bis D.P.R. 600/1973.

La norma⁷² è articolata in otto commi che disciplinano aspetti sostanziali e procedurali dell’accertamento; i primi tre costituiscono il cardine per l’individuazione delle operazioni di natura antielusiva.

Al primo comma il legislatore sancisce:

“Sono inopponibili all’Amministrazione Finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento

⁶⁹ L.23 dicembre 1996, n.662, si veda nota precedente.

⁷⁰ Art. 3, 161°comma, lettera g), della legge delega, cit. nota 68.

⁷¹ In tal senso si esprime Tabellini, *“L’elusione della norma tributaria”*, Milano 2007, pag.196.

⁷² D.P.R. n. 600, 29 settembre 1973, in www.normattiva.it.

tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”.

Dall’analisi di questo risulta doveroso riconoscere al legislatore il superamento di alcuni limiti presenti nella disciplina fino ad allora vigente: si specifica come l’attuazione di un progetto elusivo possa essere perseguito attraverso *la concatenazione di atti tra loro coordinati*, posto che l’illegittimo vantaggio tributario non deriva quasi mai da un unico atto, fatto o negozio giuridico, ma dal coordinamento di questi; e poi non troviamo nella norma l’avverbio *fraudolentemente* che nella precedente formulazione aveva suscitato non pochi dubbi interpretativi, ma il legislatore stavolta si è avvalso di espressioni meno ambigue e che inequivocabilmente lasciano intendere come il proposito elusivo si sostanzia nell’utilizzo indebito di norme congeniate e preposte per scopi diversi da quelli che vuole perseguire il contribuente legittimato dalla fattispecie al compimento di quelle stesse operazioni.

Un altro importante elemento di novità racchiuso nell’art. 37-bis è rappresentato dalla caduta dello “*scopo esclusivo*” di ottenere un risparmio d’imposta quale indefettibile presupposto per dichiarare l’elusività di un’operazione. Tale condizione delimitava rigidamente il campo di applicazione della norma antielusiva, invero impediva ogni margine di discrezionalità applicativa della norma, benché da questo punto di vista fosse ineccepibile sotto il profilo della certezza del diritto. La soppressione dello “*scopo esclusivo*” vale dunque a legittimare una diagnosi di elusività dell’operazione, in presenza delle altre condizioni, anche se quello scopo non risulta essere né esclusivo né principale.

Compare poi un nuovo termine, quello dell’ “*aggiramento*”, che sembra richiamare la codificazione giustiniana e in particolare quel *circumvenit* ivi contenuto, che caratterizzava l’*agere in fraudem legi*⁷³.

In effetti, emergono altre novità dalla lettura dell’intero articolo, tanto

⁷³ Nel passo del Digesto, di cui in precedenza si è già accennato (Paolo, D. 1, 3, cit. nota 64), *Libro singolari ad legem Cinciam*, Paolo scrive “*Contra legem facit qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero qui salvis legis verbis sententiam eius circumvenit*”.

che sembra opportuno constatare la sussistenza di una diversità, di natura sostanziale, tra la fattispecie dell'elusione d'imposta *ex art. 37-bis* e quella prevista dall'art.10, sebbene queste norme condividano due elementi, ossia la delimitazione dell'ambito di applicazione oggettivo rappresentato da un numero determinato di operazioni, e la mancanza delle *valide ragioni economiche*.

Proprio in merito a quest'ultimo elemento, quello delle *valide ragioni economiche*, corre l'obbligo soffermarsi ad esporre alcune considerazioni importanti.

L'espressione *valide ragioni economiche* compare per la prima volta in quella direttiva comunitaria⁷⁴ che, come già detto in precedenza, ha ispirato la formula antielusiva dell'art. 10, 1° comma, della L. 408/1990. Tale direttiva prevedeva che il beneficio dell'esenzione dal prelievo fiscale o della sua riduzione potesse essere revocato allorché l'operazione avesse avuto come "obiettivo principale...la frode o l'evasione fiscale", il quale avrebbe potuto presumersi qualora l'operazione non fosse stata giustificata da *valide ragioni economiche*, "*quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione*".

In buona sostanza operazioni di ristrutturazione o di razionalizzazione erano sintomatiche della genuinità delle intenzioni del contribuente, che dovevano essere protese alla ricerca della dimensione ottimale d'impresa piuttosto che al perseguimento di benefici meramente fiscali.

La formula adottata dal nostro legislatore all'art.10 modifica significativamente gli elementi della nozione comunitaria, in quanto ripudia il ragionamento per presunzioni e taccia di elusività soltanto le "*operazioni poste in essere senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta*". Dunque, non solo le operazioni di ristrutturazione o razionalizzazione non vengono recepite quali esempi di *valide ragioni economiche*, ma

⁷⁴ Direttiva CEE n.434 del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare "alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi", in www.eurlex.eu.

emerge, in senso più restrittivo, come non sia sufficiente che l'obiettivo del risparmio d'imposta sia *principale*, occorre che sia *esclusivo*.

Benché la connotazione enunciata dalla norma restringa l'ambito operativo della clausola antielusiva, la tipologia delle operazioni considerate (fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione del capitale) lascia permanere sostanzialmente immutato l'ambito oggettivo, riconducibile alla imprenditorialità straordinaria.

Dunque, in entrambi i contesti considerati, l'attributo economico evocava soprattutto finalità imprenditoriali, a differenza, invece, di quanto accade nell'art. 37-*bis*, dove, infatti, non sono presenti né le esemplificazioni della direttiva, né le limitazioni dell'art. 10 e l'attributo *economico* assume un'accezione assai lata.

L'esigenza di conferire al termine economico un significato più generale si può dedurre anche dal tenore della norma stessa, che, nella casistica del terzo comma, prevede operazioni, in particolare quella enunciate alla lettera *f*, suscettibili di essere compiute da chiunque, imprenditore o risparmiatore.

Negli ultimi anni molto è stato scritto in merito ai possibili significati che è lecito attribuire all'espressione testé considerata, ma una prospettiva degna di maggiore attenzione è quella che prende in considerazione un ulteriore elemento presente nella norma: le *ragioni*, oltre ad essere *economiche*, devono essere *valide*. Sarebbe pleonastico assegnare all'attributo *valide* un significato meramente rafforzativo, per cui, secondo un'autorevole ricostruzione, sarebbe lecito attribuirgli "*il significato tecnico-giuridico che più parrebbe essergli proprio*", nel senso di *validità* e *invalidità*⁷⁵. Ciò emerge anche dall'analisi di alcuni Pareri⁷⁶, espressi su questioni riconducibili all'art. 37-*bis*, in cui il Comitato ha spesso qualificato come elusive le operazioni non sorrette da un rapporto di congruenza fra

⁷⁵ P. Tabellini, "*L'elusione della norma tributaria*", Milano 2007, pag. 244.

⁷⁶ Si fa riferimento ai Pareri n. 21 del 21 settembre 2005 e n. 50 del 15 dicembre 2005, in "*Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*", in www.osservatoriotributario.it.

l'interesse che si dichiarava voler realizzare e lo strumento negoziale impiegato per realizzarlo. In particolare, si mette in evidenza come il contribuente è libero di adottare le soluzioni che ritiene più opportune ai propri interessi e lo strumento negoziale fiscalmente meno oneroso, ma nel farlo dovrà dimostrare di aver perseguito concreti interessi economici e di aver utilizzato lo strumento giuridico più appropriato ad essi.

Elemento indefettibile, per l'integrazione della fattispecie elusiva descritta dall'art. 37-bis, è rappresentato dal conseguimento di un *vantaggio tributario*, quale risultato materiale raggiunto attraverso l'aggiramento della norma imperativa.

In mancanza di un vantaggio non ci potrà essere elusione, infatti è la stessa amministrazione finanziaria a dichiarare che laddove non siano individuabili reali vantaggi tributari la fattispecie posta in essere non entra a far parte dell'ambito di applicazione dell'art. 37-bis.⁷⁷ Parimenti ha dichiarato che, nel caso in cui le operazioni poste in essere abbiano comportato vantaggi di "*scarsa incidenza*", non si potranno riconoscere alle stesse profili di elusività.⁷⁸

Stando alla lettera dell'articolo, per aversi elusione d'imposta risulta necessario che i vantaggi tributari conseguiti siano "*altrimenti indebiti*". Di fatto l'avverbio *altrimenti* accostato all'attributo *indebiti* porta ad un'espressione infelice che è fonte di molte incertezze. La Relazione ministeriale qualifica *indebiti* i vantaggi ottenuti mediante "*scappatoie formalmente legittime allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici*", che il "*sistema non consente e indirettamente disapprova*". L'amministrazione finanziaria individua nel risparmio d'imposta indebito quello "*sostanzialmente contrario al principio costituzionale della capacità contributiva*"⁷⁹.

Le soluzioni prospettate non contribuiscono a dare chiarezza al testo in modo soddisfacente e il problema non è di poco conto poiché, se un

⁷⁷ Ris. N. 106/E-151220 del 7 luglio 2000, in www.agenziadelleentrate.gov.it.

⁷⁸ Ris. N. 200/E del 29 dicembre 2000, in www.agenziadelleentrate.gov.it.

⁷⁹ Relazione ministeriale allo "Schema di decreto del 12 settembre 1997 (Dlgs. 358/1997)", in www.camera.it.

vantaggio elusivo non può mai essere lecito, quando non sia testualmente qualificato illecito, rischia di assumere identità incerta. Anche la dottrina si è soffermata a lungo sull'espressione *altrimenti indebiti* e ha concluso, a tal proposito, che, o l'attributo *indebiti* è da intendere in termini strettamente giuridici (cioè vietati da una norma) ovvero "*in un senso tutto particolare*" può essere inteso come "*qualcosa di giuridicamente legittimo*" e in tale ultimo caso "*il parametro di riferimento è metagiuridico*".⁸⁰

Da quanto emerge dalle lettera dell'articolo poi, la conseguenza fiscale a fronte di un eventuale accertamento di elusività dell'operazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria è espressa in termini di "*inopponibilità*". Il che non è affatto privo di conseguenze, laddove per un verso comporta il fatto che l'Amministrazione Finanziaria ha la facoltà di disconoscere i vantaggi fiscali derivanti dall'operazione elusiva e di applicare il regime fiscale appropriato alla fattispecie, per un altro, invece, non è produttivo di contestazioni sotto il profilo della validità civile dell'atto in questione.

Ai sensi dell'art. 37-*bis* un'operazione è inopponibile all'Amministrazione Finanziaria in presenza dei seguenti presupposti:

- assenza di valide ragioni economiche;
- aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario;
- conseguimento di riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti.

In merito al primo requisito, quello della "*assenza delle valide ragioni economiche*", risulta dalla lettera dell'articolo come queste siano in realtà delle "*esimenti*", cioè non è la loro mancanza ad atteggiarsi come elemento costitutivo della fattispecie, ma sarebbe la ricorrenza delle medesime nel fatto concreto a far sì che la norma non sia operativa. In buona sostanza la sussistenza delle "*ragioni economiche*" esclude il

⁸⁰ Russo, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, p.68.

potere della Amministrazione Finanziaria di disconoscere quei vantaggi tributari conseguiti dal contribuente.

Quella delle “valide ragioni economiche” non costituisce un concetto nuovo nella normativa tributaria, infatti, come già in precedenza accennato, era presente all’art. 10, L. 408/90, ma sussiste una sostanziale differenza tra questa norma e quanto successivamente disposto all’art. 37-*bis*.

Mentre nella normativa del ‘90 “l’assenza di valide ragioni economiche” coincideva con il fine di “ottenere un vantaggio tributario”, nella nuova, costituiscono un presupposto autonomo. Queste servono a definire non se l’operazione debba considerarsi elusiva, ma se debba considerarsi fiscalmente lecita, anche se elusiva. Ciò implica che, quand’anche l’operazione sia posta in essere a fini elusivi ma sia anche sorretta da ragioni economiche, tale fattispecie sia ineccepibile da parte dell’Amministrazione Finanziaria.

Da ciò ne deriva che la sussistenza di tale requisito non si atteggia ad elemento costitutivo della fattispecie, bensì costituisce quell’elemento, di cui da prova il contribuente, che permetterebbe a quest’ultimo di essere esonerato dall’applicazione delle disposizioni antielusive.

Il secondo requisito previsto dalla norma consiste nell’ aggiramento di obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario, dizione che, come abbiamo avuto modo di osservare in precedenza, ha sostituito efficacemente quella di “fraudolenza”, contenuta nella normativa di cui all’art.10 (L.408/1990).

Con il termine aggiramento si fa riferimento ad uno o più negozi civilmente validi ed efficaci posti in essere da un soggetto, ma in funzione atipica ed anomala, in modo tale da realizzare “un risultato economico sostanziale equivalente a quello del diverso atto o negozio assunto dalla norma a presupposto di imposizione ed evitando così d’integrarne gli estremi da un punto di vista formale”.

Terzo ed ultimo requisito, enunciato alla norma, riguarda il “*conseguimento di riduzioni d’imposta o i rimborsi altrimenti indebiti*”,

ovvero un alleggerimento del carico fiscale qualificato come indebito perché derivante da un aggiramento delle norme e non assistito da valide ragioni economiche.

Infatti, è importante precisare, che soltanto la presenza di tutti i canoni di elusività sovra citati implica la possibilità di qualificare una determinata operazione come elusiva.

Il raggiungimento di un legittimo risparmio d'imposta, riconosciuto e tutelato dal nostro ordinamento, può essere escluso, a quanto risulta dal tenore della norma, solo se le ragioni economiche, opposte dal contribuente al Fisco, risultino *prevalenti* rispetto alle ragioni di natura fiscale.

La stessa relazione governativa al decreto legislativo, che ha introdotto l'art. 37- *bis* recita: “ Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo meno oneroso, e dove le norme antielusione scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che – pur formalmente legali – finiscono per stravolgere i principi del sistema”.

Una volta valutati sussistenti tutti gli elementi della fattispecie e accertata quindi l'elusività dell'operazione posta in essere, il secondo comma prescrive all'Amministrazione Finanziaria di “*disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicandole imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento in opponibile all'amministrazione*”; trattasi di una norma “procedimentale”, perché disciplina solo il comportamento dell'Amministrazione finanziaria, a differenza del primo comma che è di carattere “sostanziale”.

Come abbiamo poc'anzi messo in rilievo il complesso articolo non si pone come una norma antielusiva a tutto campo, il terzo comma infatti contiene un elenco tassativo di ipotesi di "operazioni e comportamenti" sulle quali l'Amministrazione Finanziaria ha il potere/dovere di intervenire ove vengano ravvisati gli estremi di un'elusione d'imposta. Si tratta di :

- a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b) conferimenti in società (di beni e diritti), nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento (a titolo oneroso o gratuito) o il godimento di aziende o complessi aziendali (quali, ad esempio, l'affitto di azienda o l'usufrutto);
- c) cessioni di credito;
- d) cessione di eccedenza d'imposta;
- e) fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni intracomunitari di cui al D.lgs. 544/1992;
- f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'art. 81 comma 1 lett. da c) a c-quinquies) del TUIR (quali, ad esempio, le cessioni a titolo oneroso di partecipazioni "qualificate", di valori mobiliari, di valute estere ecc.).

Invero, bisogna riconoscere, che rispetto alla disciplina del '90 (legge 408/1990), la quale elencava pochi casi (cinque) di operazioni potenzialmente elusive, il legislatore nei successivi interventi ne ha esteso in modo consistente la portata. Tale assunto ha portato ad una riflessione tra i giuristi: se dopo tanta espansione nel nostro ordinamento si possa rinvenire una clausola antielusiva generale ovvero se la clausola operi esclusivamente rispetto ad un *numerus clausus* di operazioni tassativamente elencate nella norma. La tesi più condivisa⁸¹ è la

⁸¹ Soprattutto da Falsitta, in "Manuale di diritto tributario. Parte generale", Padova, 2005, pp. 202-203.

seconda, in ossequio al principio di riserva di legge del sistema tributario.

In effetti si registrano dei tentativi da parte del legislatore di estendere l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute al primo comma di tale legge, riservate, come già sottolineato all'imposizione sui redditi, anche ai fini dell'imposta di registro, catastale e ipotecaria; ciò è quanto si deduce dalla L. 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006⁸².

In conclusione, malgrado gli sforzi del nostro legislatore, non è rinvenibile nel nostro ordinamento una norma completamente di carattere generale, infatti come si è più volte osservato, l'art. 37 -bis D.P.R. 600/73 è una norma antielusiva di carattere generale, ma applicabile a quei casi tassativamente elencati al terzo comma.

2. L'interpretazione antielusiva della norma tributaria

Una delle questioni largamente dibattute nel panorama giuridico-tributario italiano è quella relativa all'interpretazione antielusiva della norma tributaria, intendendosi con tale espressione la possibilità di rinvenire negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario la fonte di un generale principio antielusivo, in mancanza di una clausola generale espressa e in materia di tributi non armonizzati.

Questa possibilità fu riconosciuta dalla Suprema Corte in ben quattro sentenze⁸³ (tutte relative a casi verificatisi anteriormente alla entrata in vigore del comma 7-bis dell'art. 14 TUIR), che ha alimentato varie polemiche e riflessioni in dottrina.

⁸² DECRETO-LEGGE 4 Luglio 2006, n. 223, recante “*disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*”, in www.normattiva.it.

⁸³ Sentt. nn 33055, 30056, 30057 del 23 Dicembre 2008 3 n.1465 del 21 Gennaio 2009, in www.cortedicassazione.it.

Tra le file dei dissenzienti si ricordano degli interventi “a caldo”, pubblicati sulla stampa quotidiana ed economica⁸⁴ nel 2009, in cui nell’illustrare la portata delle tre sentenze si mettono in luce “*Aspetti preoccupanti: per la Suprema Corte il criterio potrà valere anche in via retroattiva e l’onere della prova sarà sempre del contribuente*” ed ancora⁸⁵ si riportano dichiarazioni di parlamentari in cui si afferma che “*certo è che la retroattività non sta in piedi*”.

In effetti alcuni autorevoli giuristi non hanno condiviso affatto tali valutazioni, primo fra tutti Falsitta, il quale offre sull’argomento una valida ricostruzione che merita di essere sinteticamente riportata.

Egli parte dal presupposto che per potere esprimere un’opinione di correttezza sotto il profilo logico-sistematico dei principi di diritto, che la Corte ha posto a fondamento delle soluzioni adottate nelle sentenze testé ricordate, è necessario compiere un’indagine per stabilire “*quando e su quali basi normative sia sorto nel nostro Paese un problema di interpretazione antielusiva della norma tributaria*”.

2.1 La nascita del principio nel decennio 1920-1930

La nascita dell’interpretazione antielusiva in Italia, secondo Falsitta, non risale al 1990⁸⁶, ma è meglio inquadrabile nel decennio 1920-1930, grazie al contributo della così detta “scuola di Pavia” nel pensiero giuridico del settore. Fino a quel momento infatti la dottrina giuridica italiana classificava il dovere d’imposta come diritto *eccezionale*, annoverabile tra le limitazioni alla libertà dei cittadini, in base all’art. 4 del cod. civ. del 1865, che stabiliva:

“Le leggi penali e quelle che restringono il libero esercizio dei diritti o formano eccezione alle regole generali....non si estendono oltre i casi e tempi in esse espressi”.

⁸⁴ Il Sole-24 ore, inserto *Norme e Tributi*, P.Ceppellini-R.Lugano *Antielusione a rischio ingovernabilità*, pubblicato il 5 gennaio 2009, p. 5.

⁸⁵ D.Pesole, *L’anti-elusione cerca legge*, in Il Sole-24 ore, 10 gennaio 2009, p. 17.

⁸⁶ Falsitta dichiaratamente dissente da quanto sostenuto da I.Vacca, che a tal proposito scrive “*Fu dunque una novità l’introduzione di una nozione generale di elusione ad opera dell’art.10, della legge n.408/1990*” in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Riv.dir.trib., 2008, I, pp. 1069 ss.

Un tale assunto, se raccordato al nuovo concetto di contribuzione così come concepito in uno stato moderno, non è affatto condivisibile. In primo luogo il dovere di contribuzione nasce per sopperire ad un' esigenza: quella di concorrere alle spese comuni che in ogni aggregato associativo, dalla famiglia allo Stato, sono presenti; il *tributum*, da cui il termine <tributo>, identificava nell'antica Roma le circoscrizioni territoriali in cui era divisa la *civitas*.

'Il vivere nella civitas genera ineludibilmente spese comuni e il tributum è lo strumento che veicola i criteri per la ripartizione delle spese comuni o pubbliche della organizzazione sociale, in difetto del quale l'organizzazione non può esistere', spiega Falsitta.

Ed è proprio sulla base di questo percorso logico che Griziotti, principale esponente della “scuola” di Pavia, e i suoi allievi respingono l'idea del carattere “odioso” del prelievo tributario e, a tal proposito, chiariscono che “la facoltà dello Stato di prelevare i mezzi necessari per la propria esistenza, quindi anche per la tutela e il mantenimento dell'ordinamento giuridico, si pone in tal modo come un elemento essenziale dello stesso affermarsi del diritto”. In questo senso l'imposta rappresenta la quota individuale, da calcolare con criteri di giustizia, per la ripartizione delle spese comuni.

A partire da queste premesse concettuali l'opera scientifica di Griziotti si sposta sul terreno dell'ermeneutica, all'interno della quale si inseriscono le considerazioni, per quello che ci riguarda, più importanti. Griziotti non solo nega che le leggi d'imposta siano suscettibili solo di interpretazione letterale, ma arriva a sostenere che, qualora le norme giuridiche di imposta siano lacunose, l'interprete “deve ricorrere alla integrazione mediante l'impiego della *analogia legis* [...] nonché mediante l'*analogia iuris*”. La necessità della integrazione analogica poggia su solide basi: il maestro pavese e i suoi allievi (Vanoni e Jarach), nel sostenerla, fanno leva sui principi costituzionali degli artt. 24 e 25 dell'allora vigente Statuto Albertino. In “*Natura e*

interpretazione delle leggi tributarie” Vanoni⁸⁷ scrive che l’analogia “soddisfa in pari grado alle varie esigenze della interpretazione della legge tributaria, in quanto non conduce ad esorbitare dai limiti del diritto posto dagli organi competenti, mentre consente di avvicinare la realizzazione del canone dell’uguaglianza tributaria”.

In seguito, i risultati acquisiti da questi studiosi, che portano a ritenere applicabile l’interpretazione antielusiva, in modo corrispondente all’analogia, trovarono autorevoli adesioni in dottrina e in giurisprudenza.

2.2 I principi costituzionali come pilastri dell’interpretazione antielusiva

Entrata in vigore la Costituzione, i principi di universalità, uguaglianza, capacità contributiva da principi generali dell’ordinamento vengono trasposti in una Costituzione rigida. Questo fatto non è privo di effetti sul piano giuridico, tutt’altro; ha fatto sì che la potestà normativa riservata al legislatore debba esplicarsi nel rispetto dei principi costituzionali.

Eppure non mancarono nel panorama giuridico post-costituzionale linee interpretative che svilirono la portata vincolante dei suddetti principi svalutando l’assunto poc’anzi espresso. Mi riferisco in particolare alle dichiarazioni espresse dal massimo esponente della scuola tributaristica italiana, Giannini, secondo il quale bisogna mantenere “...il concetto della onnipotenza legislativa”⁸⁸, stessa linea interpretativa è stata poi seguita da un altro giurista conservatore, Balladore Pallieri, che definì l’art. 53 Cost. una “scatola vuota”.

Questi indirizzi trovano oggi una sicura smentita nella giurisprudenza della Cassazione, la quale ha sempre aderito alla tesi che attribuisce forza vincolante ai principi di uguaglianza e capacità contributiva.

⁸⁷ E. Vanoni, in “Opere giuridiche”, rivista a cura di Forte e Longobardi, Milano, 1961, pp. 210 ss.

⁸⁸ Tratto da G. Maisto, “Elusione ed abuso del diritto tributario”, Milano, 2009, p. 12.

Tuttavia, il dibattito intorno al riflesso che i principi costituzionali hanno sulla questione della interpretazione antielusiva, non pare, secondo Falsitta, potersi ritenere esauriente dal momento che non tiene in debita considerazione il fatto che la acquisita rigidità della Costituzione comporta il venir meno della onnipotenza legislativa. È ormai un dato indiscutibile che la potestà normativa in materia tributaria debba essere esercitata dal legislatore nel rispetto dei principi costituzionali degli artt. 2, 3 e 53 della Carta fondamentale e che l'interpretazione antielusiva è al servizio della parità di trattamento tutelata dai principi sopracitati.

In effetti, le quattro, già citate, sentenze della Cassazione richiamano correttamente il principio di capacità contributiva e di progressività, ma peccano di “cripticità e breviloquenza”, dal momento che il riferimento in sé per sé avulso dal collegamento ad altri parametri costituzionali⁸⁹ non fornisce una disamina completa della questione.

In buona sostanza, se gli indici di capacità contributiva impongono l'applicazione in campo tributario del principio di eguaglianza, allora l'interpretazione antielusiva, che impedisce inaccettabili disparità nella ripartizione del carico tributario, tende a dare concretezza a canoni di giustizia ed equità tributaria.

⁸⁹ Artt. 2 e 3 Costituzione che costituiscono le linee guida della giustizia tributaria.

CAPITOLO II

ABUSO DEL DIRITTO TRIBUTARIO NELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE E COMUNITARIA

1. Considerazioni introduttive: ricognizione generale della giurisprudenza nazionale.

L'analisi della disciplina deve indiscutibilmente tenere conto del ruolo centrale, e in taluni casi decisivo, assunto dalla giurisprudenza di legittimità e, per certi aspetti, comunitaria all'interno della inefficace cornice legislativa, che il nostro sistema tributario offre in materia di misure di contrasto all'elusione fiscale.

A tal riguardo è opportuno dar conto di quell'evoluzione giurisprudenziale che ha portato, a partire da una pronuncia del 2006⁹⁰, la Corte di Cassazione ad abbracciare un nuovo indirizzo, in base al quale sono inopponibili all'Erario tutte quelle operazioni che configurano fattispecie di "abuso del diritto" in materia tributaria.

Corre l'obbligo di precisare come tale ultimo orientamento prenda le mosse dalle indicazioni rese dalla Corte di Giustizia nella nota sentenza *Halifax*⁹¹, considerata un *leading case* in tema di abuso del diritto nel campo fiscale; è proprio sulla scorta di questa pronuncia del giudice comunitario in materia di IVA che la Corte di Cassazione torna ad occuparsi di elusione fiscale e muta il proprio *iter* argomentativo richiamando il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto.

⁹⁰ Cass., sent. n. 21221, 29.03.2006, in Dir.Prat.Trib., 2007, II, pag.723 ss..

⁹¹ Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in Corr.trib., 2006, pag.1466.

Le tappe più rappresentative di questa evoluzione, indicate in linea di massima qui di seguito, ci permettono di individuare tre principali filoni giurisprudenziali, che, emersi intorno al problema della validità di operazioni negoziali “(a suo dire in odor di elusione)”⁹², consentono di addivenire ad una sorta di mappatura sistematica intorno al tema dell’elusione fiscale, o se si vuole, dell’abuso del diritto.

In un prima fase, caratterizzata dalle pronunce del 2000, 2001 e 2002⁹³, i giudici di legittimità avevano ritenuto legittime le operazioni menzionate, sulla scorta del fatto che potevano essere qualificati elusivi solo quegli atti che erano definiti tali da una norma vigente al momento in cui erano stati posti in essere.

La seconda fase, inaugurata dalle tre pronunce nn. 20398, 20816 e 22932 del 2005⁹⁴, la Corte, chiamata ad intervenire nuovamente sulle operazioni di *dividend washing* e per la prima volta in materia di *dividend stripping*, ha ribaltato il precedente orientamento, accogliendo i ricorsi della Amministrazione finanziaria, sulla base di uno schema argomentativo incentrato sulla nullità dei contratti per difetto di causa o per frode alla legge.

A questo punto entra in scena la Corte di Giustizia, che, come in precedenza accennato, individua il principio generale del divieto di abuso del diritto, dichiarando che gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente del diritto comunitario poiché “la normativa comunitaria non può essere estesa sino a comprendere i comportamenti

⁹² L’espressione è tratta da *Evasione ed elusione tributaria*, di A. Lovisolo in Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. XIII, nel paragrafo *L’abuso del diritto e l’elusione fiscale nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, pag.2; il riferimento è alle operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping*.

⁹³ Corte di Cassazione sent. n. 3979 del 2000, n. 11371 del 2001 e n. 3345 del 2002, delle quali ne fa cenno il sito www.Treccani.it in tema di “Elusione.

L’«abuso del diritto» in ambito fiscale” a cura di Enrico Manzon.

⁹⁴ Cass. Sez. Trib. sent. n.20398, 21 ottobre 2005, in Rass. trib. 2006, pag.295; Cass. Sez. Trib. sent. n. 20816, 26 ottobre 2005, si veda www.cortedicassazione.it, Giurisprudenza Civile, Sezioni Unite.; Cass Sez Trib. sent. n. 22932, 14 novembre 2005, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria n.3/2006.

abusivi degli operatori economici” e successivamente applica questo principio “... anche al settore Iva ...”⁹⁵.

L’innovativa e articolata conclusione, enunciata dalla Corte di Giustizia in questa pronuncia, ha raccolto il consenso della Suprema Corte, che nelle sentenze pronunciate a Sezioni Unite nel 2008 e in quella più recente, emessa dalla Sezione Tributaria e contraddistinta dal n. 1465/2009⁹⁶, ha impresso una importante svolta al successivo filone giurisprudenziale.

Volendo enunciare, in termini generalissimi, gli aspetti innovativi delle sentenze testè menzionate, vale la pena focalizzare la nostra attenzione principalmente su quattro punti:

1. Viene completamente abbandonato lo schema della nullità negoziale per difetto di causa o frode alla legge che aveva caratterizzato le pronunce del 2005⁹⁷;
2. Nel settore dei tributi non armonizzati lo strumento di contrasto all’elusione a cui la Cassazione fa riferimento comporta la diretta applicazione di un principio generale antiabuso desumibile dall’art.53 Costituzione;
3. (Sempre) Nel settore dei tributi non armonizzati, contro pratiche elusive, si può agire anche attraverso un canone ermeneutico incentrato sul principio del divieto di abuso del diritto (in questa

⁹⁵ Rispettivamente Punto 69 e 70 della Sentenza Halifax, in www.cortedicassazione.it, sezione dedicata alla Giurisprudenza Comunitaria.

⁹⁶ Si tratta delle sentenze 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008; Corte di Cassazione Sez. Un. sent. N.1465/2009, tratte da www.cortedicassazione.it, sezione Giurisprudenza Sezioni Unite.

⁹⁷ Cass. Sez. Trib. n. 20398, 21 ottobre 2005, in Rass. trib., 2006, pag.295; Cass. Sez. Trib. sent. n. 20816, 26 ottobre 2005, testo riportato in www.cortedicassazione.it, Giurisprudenza Civile, Sezioni Unite.; Cass. Sez. Trib., sent. n. 22932, 14 novembre 2005, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria n. 3/2006.

direzione alcune pronunce 2008 della Suprema Corte sezioni semplici⁹⁸ e la citata sentenza del 2009);

4. Per le imposte oggetto di armonizzazione comunitaria, invece, il principio del divieto di abuso del diritto troverebbe la propria fonte nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. In questo senso, le sentenze n. 22023 del 13 ottobre 2006 e n. 8772 del aprile 2008.

2. L'orientamento iniziale della Suprema Corte.

Con le pronunce del 2000, 2001 e 2002⁹⁹, la Suprema Corte, affrontando il problema della validità ed efficacia delle operazioni di *dividend washing*, fissa alcuni principi in materia antielusiva. Con l'espressione *dividend washing* si intende una particolare operazione, che consiste nell'acquisto di partecipazioni in prossimità della data di stacco del dividendo e nella successiva cessione dei titoli dopo l'incasso degli utili. In altri termini, questa tecnica consente al contribuente di incassare dividendi sottoforma di plusvalenze, al solo fine di minimizzare il carico impositivo¹⁰⁰. Infatti, l'opportunità di ottenere un vantaggio fiscale è direttamente connessa al diverso trattamento delle componenti reddituali che si realizzano tramite questa operazione: le plusvalenze sono esenti da tassazione, le minusvalenze sono completamente deducibili e i dividendi percepiti sono esclusi da tassazione al 95% per i soggetti IRES.

⁹⁸ Cassazione Sezione Tributaria n. 8772/2008, integralmente riportata in www.altalex.com, Massimario 1/2009; e la n. 10257/2008, in Riv.Dir.Trib. 2008, II, pag.465ss..

⁹⁹ Corte di Cassazione sent. n. 3979 del 2000, n. 11371 del 2001 e n. 3345 del 2002, delle quali ne fa cenno il sito www.Treccani.it in tema di "Elusione.

L'«abuso del diritto» in ambito fiscale" a cura di Enrico Manzon.

¹⁰⁰ Per ulteriori chiarimenti si veda www.borsaitaliana.it, settore *Notizie e Finanza*, articolo titolato "*Dividend washing: una modalità alternativa di incasso dei dividendi*", del 08 Novembre 2010.

Con la sentenza n. 3979 del 2000, la Suprema Corte, chiamata a pronunciarsi sulla validità ed efficacia dell'atto negoziale di cessione delle azioni, ha ritenuto che all'operazione in questione non sia applicabile il disposto dell'art. 37, comma terzo, del D.P.R. 600/1973, considerato che *"tale norma, stabilendo l'imputabilità al possessore effettivo del reddito di cui appaia titolare altro soggetto in base ad interposizione di persona, inequivocamente si occupa del caso dell'interposizione fittizia in senso proprio, caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all'interposto e all'interponente, non anche del caso dell'interposizione cosiddetta reale, quale quella accertata dalla sentenza impugnata, ove la forma e la sostanza coincidono"*¹⁰¹. Inoltre, la Corte precisa che il mero risparmio fiscale non potrebbe nemmeno configurare l'ipotesi prevista all'art. 1344 del c.c., del contratto in frode alla legge, in quanto ritiene che in tal caso sarebbe necessaria una specifica disposizione di legge e *"in difetto, si rimane nell'ambito della mera lacuna della disciplina tributaria, per non aver prefigurato la possibilità dei contribuenti di optare per assetti privatistici fiscalmente proficui."*¹⁰².

Un ulteriore contributo viene offerto nel 2001, con sentenza n. 11351, all'interno della quale la Corte non reputa applicabile, in funzione antielusiva, il combinato disposto degli artt. 1418 e 1344, in quanto le norme tributarie, poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale, non assumono il carattere di imperatività richiesto da tali disposizioni¹⁰³.

¹⁰¹ Tratto da www.agenziadelleentrate.gov.it, circolare del 27/06/2007 n. 39, pag.2.

¹⁰² Corte di Cassazione, sent. n. 3979, 03-04.2000, tratto da Neotepa (Periodico Ufficiale dell'A.N.T.I.) anno II, n.1/2009, "Elusione fiscale e abuso del diritto", pag. 52.

¹⁰³ Corte di Cassazione sent. n.11351, 03 settembre 2001, si veda in Neotepa (Periodico Ufficiale dell'A.N.T.I.) anno II, n.1/2009, "Elusione fiscale e abuso del diritto", pag. 52.

Sempre all'interno della stessa pronuncia la Corte non riconosce carattere retroattivo delle norme antielusive speciali, laddove dichiara che *“Il potere di disconoscere ai fini tributari gli effetti degli atti compiuti dal contribuente è stato riconosciuto per la prima volta, in modo espresso, dal legislatore con l'art. 10, legge 29/12/1990, n. 408...detta disposizione...è priva di carattere retroattivo, come si desume in modo inequivoco dal suo terzo comma”*¹⁰⁴.

Questo nuovo orientamento viene confermato a distanza di un anno, quando la Corte, chiamata nuovamente ad argomentare sulla legittimità dell'operazione di *dividend washing*, con la sentenza n. 3345 dispone l'inapplicabilità dell'art. 6, secondo comma, del TUIR (nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2003), in quanto *“tale norma è inoperante quando il soggetto che sostituisce un reddito con un altro è una società di capitali, poichè la commercialità della forma societaria comporta che tutti i ricavi ed i proventi siano indistintamente considerati quali componenti del reddito d'impresa”*¹⁰⁵.

¹⁰⁴ In Neotepa (Periodico Ufficiale dell'A.N.T.I.) anno II, n.1/2009, “Elusione fiscale e abuso del diritto”, pag.48.

¹⁰⁵ Tratto da www.agenziadelleentrate.gov.it, circolare del 27/06/2007 n. 39, pag.2.

In buona sostanza, da queste tre pronunce emerge chiaramente che in questa prima fase la Corte, ritiene di potere qualificare come elusivi solo quei comportamenti definiti come tali da una norma espressa, il che ha indotto l'Agenzia delle Entrate ad impartire, con la circolare n. 87/E del 2002¹⁰⁶, apposite istruzioni agli uffici locali per l'abbandono delle controversie pendenti in materia di *dividend washing* per le quali non era stato adeguatamente dimostrato l'intento elusivo delle parti contraenti.

Il primo sintomo di un mutamento giurisprudenziale è rinvenibile già nel 2003¹⁰⁷, laddove la Corte fa derivare l'invalidità della causa dei contratti del contribuente dal loro illecito collegamento negoziale, enfatizzando, in tal modo, l'esigenza di interpretare i contratti ai fini fiscali in ragione della loro causa.

3. Le pronunce del 2005: la nullità per difetto della «causa concreta» o per «frode alla legge».

La vera svolta si registra nel 2005, anno in cui la Corte inaugura un nuovo orientamento attraverso tre pronunce : con le sentenze nn. 20398, 20816 e 22932¹⁰⁸ interviene nuovamente sulle operazioni di *dividend washing* e per la prima volta in materia di *dividend stripping*, accogliendo i ricorsi della Amministrazione finanziaria sulla base di motivazioni che sono in contrasto con i principi espressi nelle precedenti pronunce del 2000 e del 2002.

L'operazione di *dividend stripping* è fondata, per lo più, sulle stesse ragioni che animano quella di *dividend washing*, ma a differenza di quest'ultima, consiste nella cessione del diritto di usufrutto sulle azioni da parte di una società non residente, ad una che invece risiede nel territorio dello Stato italiano.

¹⁰⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate (CIR) n. 87 /E del 30 dicembre 2002 su www.finanzaefisco.it.

¹⁰⁷ Corte di Cassazione sent. n. 7457, 14 maggio 2003, brevemente richiamata nell'articolo di Enrico Manzon, "Elusione. L'«abuso del diritto» in ambito fiscale", in www.Treccani.it.

¹⁰⁸ Cass. Sez. Trib., sent. n. 20398, 21 ottobre 2005, in Rass. Trib. 2006, p. 295.

In modo più preciso l'operazione di *dividend stripping* è volta a “consentire all'azionista non residente di ottenere un controvalore economico pari al credito d'imposta, mediante la costituzione (dietro corrispettivo) di usufrutto sulle azioni possedute a favore di un usufruttuario che, residente in Italia, potrà beneficiare del credito d'imposta nel momento della distribuzione dei dividendi”¹⁰⁹.

Nella fattispecie concreta di *dividend washing*, oggetto della pronuncia contraddistinta dal n. 20398, la questione riguardava una società a responsabilità limitata, la quale aveva stipulato, con un fondo comune di investimento, un contratto di compravendita di partecipazioni ancora gravide della cedola, a ridosso della distribuzione degli utili. In seguito alla riscossione dei dividendi, la società acquirente rivende le medesime partecipazioni allo stesso alienante ad un prezzo inferiore per una somma pari all'ammontare dei dividendi percepiti. Si realizza così una duplice compravendita incrociata, attraverso la quale il fondo comune di investimento, privo del diritto a godere del credito d'imposta sui dividendi, cedeva le proprie azioni a favore di un soggetto, una società a responsabilità limitata, a cui invece spettava il credito d'imposta, stipulando allo stesso tempo un patto di successivo riacquisto che si sarebbe perfezionato una volta riscosso il dividendo, per un prezzo diminuito dell'ammontare del credito d'imposta ceduto.

In tal modo, il fondo comune di investimento percepiva la somma corrispondente ai dividendi ceduti sottoforma di plusvalenza su partecipazioni, che ai sensi dell'art. 9, comma 1, Legge n. 77/1983, è fiscalmente irrilevante, mentre la società a responsabilità limitata otteneva i dividendi con il relativo credito d'imposta e ritenuta d'acconto scomputabili dall'imposta complessivamente dovuta insieme ad una minusvalenza fiscalmente deducibile, in virtù di una cessione per un ammontare inferiore rispetto all'acquisto.

Proprio a causa dell'ampia diffusione che la pratica del *dividend washing* ha continuato ad avere, il legislatore è stato così costretto a

¹⁰⁹ “*I reati tributari*” (Volume otto di Diritto e processo penale oggi) a cura di Antonio D'Avirro, Marco Giglioli, IPSOA 2012, pag.129.

intervenire, introducendo nell'art. 109 T.U.I.R. – con il D.L. n. 203/2005 (conv. in L. n. 248/2005) – una specifica disposizione antielusiva, integrata con il nuovo sistema della *participation exemption* (c.d. pex)¹¹⁰.

La pronuncia n. 20398 del caso in questione, insieme alle altre di contenuto analogo, pur nella consapevolezza che *"appare assai arduo individuare nell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973... una clausola generale antielusiva o anti abuso"*, afferma che i contratti di acquisto e successiva rivendita delle partecipazioni (nel caso del *dividend washing*) e di cessione o costituzione di usufrutto (nel caso del *dividend stripping*) non sono validi per mancanza di ragioni economiche, diverse da quelle volte al risparmio fiscale.

In particolare si mette in evidenza come *"tale mancanza di ragione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale, costituisce, a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2, e 1325, n. 2), del codice civile, a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale"*. Pertanto, *"la ragione per cui i contratti di acquisto e di rivendita di azioni non possono svolgere effetti nei confronti del Fisco lasciando quindi, applicabile il regime fiscale dei dividendi percepiti dai fondi comuni di investimento, deve essere ravvisata in una specie di invalidità ben più radicale, che non comporta alcuna nuova indagine di fatto, essendo coglibile nella stessa prospettazione delle parti, e che rende superflua qualsiasi indagine su ipotesi di simulazione oggettiva ovvero di interposizione fittizia o reale. Nè possono prospettarsi - in difetto di espresse previsioni normative - ipotesi di frode alla legge, nè di non meritevolezza del contratto ex art. 1322 del codice civile, trattandosi di contratti tipici. Non può neppure*

¹¹⁰ Quale nuovo criterio introdotto dal D.lgs. n. 344/2003 per coordinare i livelli di tassazione di un unico flusso di capacità economica, nell'intento di evitare una doppia tassazione.

*parlarsi di motivo illecito invalidante, ricorrendo tale ipotesi solo quando i motivi integrino il perseguimento di finalità contrarie all'ordine pubblico o al buon costume o di altri scopi espressamente proibiti dalla legge"*¹¹¹.

Risulta, dunque, in modo inequivocabile da questo nuovo orientamento che la Corte reputa perseguibili operazioni di *dividend washing* e di *dividend stripping*, dichiarandole nulle per difetto di causa e che il contenzioso in corso vada utilmente proseguito, sul presupposto che i contratti con i quali sono state poste in essere le operazioni in argomento sono invalidi ai sensi degli artt. 1418, secondo comma, e 1325, n. 2, del codice civile.

Le sentenze n. 20398 e n. 22932 del 2005 affrontano, anche la questione del potere di accertamento incidentale del giudice tributario su questioni devolute ad altra giurisdizione (nel caso di specie nullità dei contratti che integrano l'operazione di *dividend washing* o di *dividend stripping*, attribuita al giudice ordinario).

La Corte di Cassazione, discostandosi dal precedente costituito dalla sentenza n. 3345 del 2002, fornisce una serie di argomentazioni che legittimano la declaratoria d'ufficio della nullità dei contratti. Segnatamente, con sentenza n. 20398, in un primo momento si afferma che *“La regola enunciata dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte, secondo cui le ragioni poste a base dell’atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell’atto...”*, tale per cui l’ufficio finanziario non potrebbe introdurre, a fondamento della propria pretesa, ragioni diverse o modificare la motivazione dell’atto, nel corso del giudizio, *“non esclude il **potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale**, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d’impugnazione di atti autoritativi, quale quello*

¹¹¹ Tratto da Rassegna tributaria 1/2006, Cassazione Sezione tributaria 20398/2005, pag.305.

*amministrativo di legittimità...*¹¹²; in seconda battuta, parafrasando le parole della Corte, si specifica che il carattere impugnatorio del processo, comportando l'identificazione del '*petitum*' e della '*causa petendi*' con la domanda e i motivi del ricorso, non esclude il potere del giudice di rilevare d'ufficio eventuali cause di nullità di contratti, la cui validità ed opponibilità all'Amministrazione finanziaria abbia costituito oggetto dell'attività assertoria del ricorrente.

Per contro, la sentenza n. 20816 del 2005¹¹³, in materia di *dividend stripping*, affronta la questione della invalidità sotto un diverso punto di vista: non afferma la radicale nullità dei negozi posti in essere per l'intento elusivo (caso per il quale non sarebbe necessario il rinvio al giudice di merito), ma ipotizza la simulazione relativa o la frode alla legge di cui all'art. 1344 del codice civile (casi per i quali sarebbe necessaria la valutazione del giudice di merito).

Gli assunti a cui perviene la Corte in queste pronunce, si prestano a facili obiezioni. A tal riguardo, un'autorevole dottrina¹¹⁴, evidenzia come le parti, all'epoca in cui i fatti vennero posti in essere, si fossero inoltrate in una "*terra di nessuno*", in quanto il legislatore non aveva ancora approntato mezzi di contrasto a siffatte operazioni che ne avrebbero paralizzato gli effetti di carattere fiscale e nessuna disposizione impediva il perfezionamento di siffatti contratti. Peraltro, viene sollevato un altro problema, difficilmente sormontabile, secondo il quale la declaratoria di nullità delle operazioni negoziali interessate, produrrebbe un effetto abnorme rispetto a quella che dovrebbe essere la *ratio* dell'azione tributaria, generalmente protesa non a demolire o limitare l'efficacia dei contratti, bensì ad intercettare la ricchezza che essi hanno prodotto e a tassarla.

¹¹² Tratto sempre da Rassegna tributaria 1/2006, pag.302.

¹¹³ Corte di Cassazione Sez. V, sent. n. 20816, 26.10.2005 in *Diritto e pratica Soc.*, 2006, fasc. 12, p. 83.

¹¹⁴ Per tutti Mauro Beghin, in "*Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*", pag. 5, tratto da www.maurobeghin.net, sezione Pubblicazioni in "Quaderni della rivista di diritto tributario" 01 Marzo 2009.

Sul piano processuale poi, lo stesso Mauro Beghin¹¹⁵ (al quale si riconosce la paternità dei contributi precedenti) muove alcune importanti osservazioni, in merito al potere del giudice di dichiarare la nullità “*incidenter tantum*” di un contratto, malgrado questa non sia stata preventivamente e specificatamente rilevata dall’Ufficio finanziario nell’atto impositivo.

Si tratta di stabilire, in buona sostanza, se l’impiego della strumentazione civilistica debba rimettersi all’iniziativa dell’Amministrazione finanziaria o se rientri, invece, nelle prerogative del giudice tributario.

La Corte¹¹⁶ sembra, a tal proposito, far propria una linea interpretativa che consente al giudice tributario di procedere *ex officio* all’accertamento della nullità del contratto, superando l’idea di un processo tributario improntato sul modello impugnazione-annullamento, che si basa sulla deduzione di meri vizi formali, e abbracciando il modello della c.d. “*impugnazione merito*”¹¹⁷, che risulta dominato dall’esigenza di verificare l’esistenza dell’obbligazione tributaria tra Amministrazione e contribuente.

C’è di più. Infatti, quand’anche si accettasse tale linea interpretativa segnata dalla Corte, rimarrebbe comunque un ulteriore questione da sciogliere: stabilire se la nullità possa essere dichiarata dal giudice tributario benché non espressamente invocata dalle parti in causa. Il che non è privo di conseguenze, anzi, la soluzione della questione in un senso o in un altro è destinata a riflettersi sul rapporto tra contenuto dell’avviso di accertamento, motivi del ricorso e funzione giurisdizionale.

Nel caso di specie, la nullità per difetto di causa non era stata prospettata dall’Amministrazione finanziaria, la quale, invece, aveva motivato

¹¹⁵ Si tratta di un commento, “*L’usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*”, inserito in epilogo al testo della sentenza n. 22932 del 10 marzo 2005, in GT- Rivista di Giurisprudenza tributaria n. 3/2006, pag.223 ss..

¹¹⁶ Sentenza n. 22932 del 10 marzo 2005, in GT- Rivista di Giurisprudenza tributaria n. 3/2006, pag.221.

¹¹⁷ Di cui parla in modo più approfondito Russo, in “Impugnazione e merito nel processo tributario”, Riv. dir. trib., 1993, I, pag.749 ss..

l'avviso di accertamento facendo riferimento all'interposizione fittizia, tale per cui l'atto impositivo poteva considerarsi incentrato sulla fattispecie di simulazione, ma non sulla nullità per difetto di valide ragioni economiche.

D'altronde non era stata nemmeno sottoposta all'attenzione della Corte dalla società, parte in causa contro l'Amministrazione finanziaria, per l'ovvia ragione che nessun interesse poteva manifestare in tal senso.

In virtù del principio processuale di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (artt. 99 e 112 c.p.c.) risulta necessario che il profilo della nullità del contratto di usufrutto delle azioni emerga tra gli elementi costitutivi della domanda giudiziale.

In buona sostanza, spetterebbe all'Amministrazione finanziaria, che assume nel processo la posizione di attore in senso sostanziale, fondare la propria pretesa fiscale di versamento di maggiore imposta facendo leva sul difetto di causa invece che ricondurla nello spettro dell'interposizione fittizia.

Dall'esame del testo della sentenza¹¹⁸, i giudici della Suprema Corte accolgono uno schema ricostruttivo diverso, in base al quale, da un lato si nega che l'Amministrazione finanziaria assuma la posizione di attore nel processo tributario, dall'altro sottolinea come, nel caso specifico, la questione della nullità sia stata introdotta dalla controparte, laddove la stessa società accertata abbia impostato la propria difesa sull'esistenza e sulla validità del contratto di usufrutto.

In effetti queste osservazioni sollevano qualche perplessità in quanto non male si coordinano con il fondamentale principio di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato.

In particolare se la pretesa fiscale dell'Amministrazione finanziaria si manifesta tramite atti unilaterali, suscettibili di divenire definitivi se non impugnati e per questo soggetti al generale obbligo di motivazione di cui all'art. 7 dello Statuto del contribuente, allora la motivazione, deve

¹¹⁸ Testo tratto da GT- Rivista di giurisprudenza tributaria n. 3/2006, le cui osservazioni della Corte sono riportate al paragrafo 3.7.

incarnare il ruolo di atto di accertamento vero e proprio, deve rappresentare la sede ideale nella quale individuare le ragioni addotte per motivare la maggiore pretesa fiscale.

Pertanto, il fatto che la società sottoposta al controllo tributario, abbia opposto al fisco, in sede processuale, la validità e l'efficacia dell'atto negoziale, non legittima il giudice a dichiararne la nullità, in quanto si tratta di argomentazioni che la parte ha speso al solo fine di smontare la ricostruzione della fattispecie in termini di interposizione fittizia.

In conclusione, benché al giudice tributario sia riconosciuto il potere di risolvere, in via incidentale, ogni questione da cui dipenda la decisione della controversia, non si può, in ogni caso, prescindere dall'esigenza di coordinamento con il principio della domanda.

4. I semi dell'abuso del diritto in funzione antielusiva: la sentenza HALIFAX.

Come si è avuto modo di evidenziare in precedenza, la teoria dell'abuso del diritto, nel settore tributario, si è sviluppata in funzione antielusiva, per sopperire alla mancanza di una clausola generale volta ad impedire la realizzazione di operazioni negoziali protese ad ottenere meramente un indebito risparmio d'imposta.

L'istituto in questione costituisce un principio di matrice comunitaria, il cui ambito di applicazione, in origine, non riguardava il settore tributario.

La Convenzione Europea sui diritti dell'uomo all'art. 17¹¹⁹ stabilisce il divieto di abuso del diritto :

'Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata nel senso di comportare il diritto di uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente

¹¹⁹ Tratto da *Convenzione Europea diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in www.studiperlapace.it, sez. Documentazione.

Convenzione o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla stessa Convenzione’;

il che, parafrasandolo, suggerisce la fissazione di limiti all’esercizio dei diritti soggettivi, al fine di escludere la meritevolezza dell’esercizio stesso laddove venga utilizzato per finalità antisociali, tali da nuocere l’altrui diritto.

In buona sostanza, il divieto di abuso ha assolto nel diritto la funzione di proteggere spazi comuni, di promuovere cambiamenti normativi dettati dalle nuove politiche economiche comunitarie.

In effetti la nascita della teoria dell’abuso del diritto viene fatta risalire¹²⁰ ad una nota sentenza, la Emsland- Starke 1 del 2000, in cui oggetto dell’abuso è il diritto comunitario.

In particolare la Corte si è trovata a giudicare dell’interpretazione del regolamento 2730/79 della Commissione Europea recante regole comuni per l’applicazione del sistema dei rimborsi sulla esportazione dei prodotti agricoli, in relazione ad una controversia sulla restituzione dei rimborsi di questi ultimi che, dopo essere stati esportati in Svizzera, erano stati immediatamente importati nuovamente nella Comunità. La corte di Giustizia ha ammesso che le circostanze specifiche del caso avrebbero potuto far ritenere che si trattasse di abuso, cioè di un’uscita puramente formale dal territorio della Comunità con il solo scopo di beneficiare dei fondi per l’esportazione e ha confermato che l’obiettivo dei regolamenti comunitari non può in nessun caso essere esteso al punto da coprire gli abusi di un operatore commerciale. In base alla ricostruzione testè offerta la fattispecie di abuso del diritto si configura, da un lato, in presenza di circostanze oggettive nelle quali, al di là della formale osservanza delle condizioni poste dalle norme comunitarie, lo scopo di tali norme non sia stato raggiunto, dall’altro richiede un elemento soggettivo, ossia l’intenzione di ottenere un

¹²⁰ La ricostruzione è di Pasquale Pistone, “Divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale”, tratto dalla collana *Quaderni della rivista di Diritto Tributario*, a cura di Guglielmo Maisto “*Elusione e abuso del diritto tributario*”, Milano, 2009, pag. 314.

vantaggio dalle norme comunitarie attraverso la creazione artificiosa di determinate condizioni, poste al solo scopo di consentire un beneficio in termini giuridici.

Due elementi sembrano dunque essenziali della pratica abusiva, uno di carattere oggettivo e uno soggettivo.

La dottrina richiama la sentenza Emsland - Starke come un caso di scuola sull'abuso del diritto comunitario e individua le due condizioni menzionate come generalmente applicabili.

La Commissione Europea a tal riguardo, ha sostenuto che l'esigenza di contrastare tali pratiche abusive nasce dall'esistenza di principi non scritti del diritto comunitario ma strettamente legati alla sua corretta interpretazione e che il carattere immanente di tale principio, nonché il suo effettivo radicamento nella giurisprudenza comunitaria trova precisi riscontri in altre pronunce giurisprudenziali comunitarie, in materia di libera circolazione delle società e libera prestazione dei servizi ¹²¹.

Il controllo delle prerogative individuali rappresenta uno di quei principi generali che forma il sostrato giuridico dell'ordinamento comunitario, il che legittima la Corte di Giustizia a sindacare la presenza di comportamenti abusivi pur in assenza di una norma attributiva di tale potere. Questo sistema si giustifica proprio in ragione del contesto normativo destrutturato, tipico dell'ordinamento giuridico comunitario, che alimenta la circolazione di valori e istituti giuridici. In questo senso, appaiono illuminanti le seguenti affermazioni sull'ordinamento comunitario :

“Quest’ultimo non è un sistema autosufficiente e completo, ma si è originato e poi sviluppato in modi del tutto originali: proprio grazie al carattere meno sviluppato dell’ordinamento comunitario rispetto ai sistemi nazionali si è assecondato uno scambio continuo di esperienze e

¹²¹ Rispettivamente CGCE sent. n. 1999, causa C-212/97 *Centros*, Racc. I-1459 ; CGCE sent. n. 1974, causa 33-74 *van Binsbergen*, Racc., p.1299 .

istituti giuridici, tra Stati membri in (in senso orizzontale) e tra questi e il sistema comunitario (in senso verticale) ”¹²².

Tale sistema di circolarità dei valori giuridici ha riguardato anche settori più conservativi del diritto come quello tributario : in questo frammentato contesto normativo si sviluppa la nozione comunitaria di abuso del diritto.

L’elaborazione concettuale della teoria dell’abuso del diritto plasmata dalla Corte di Giustizia prende le mosse da fonti normative nazionali. In particolare, il fenomeno dell’elusione fiscale, che secondo le più moderne teorie va inquadrato nel *genus* dell’abuso del diritto, è comune a tutti i sistemi tributari ¹²³ e viene contrastato in molti Stati già dalla prima metà dell’Ottocento.

Tuttavia, le definizioni normative del fenomeno divergono, l’accezione del concetto di abuso varia da Paese a Paese a seconda del differente grado di tollerabilità della condotta vicina alla minimizzazione del carico fiscale.

La giurisprudenza comunitaria ha accolto, per un verso, il concetto della *Generalklausel* antielusiva di matrice tedesca di “abuso delle forme”, inteso come ricorso a forme giuridiche atipiche, cioè non corrispondenti ai fatti o alle relazioni economiche al fine di eludere una norma impositiva o di conseguire un vantaggio indebito. Per altro verso, la Corte ha importato dai sistemi di *common law* il *business purpose test*, infatti ha più volte adoperato un atteggiamento sostanzialistico ribadendo il fatto che l’abuso comunitario è un principio di sostanza che postula un confronto tra consistenza economica e risparmio d’imposta. L’analisi della giurisprudenza comunitaria ha individuato due ipotesi denotative di specifiche modalità abusive che vengono schematicamente

¹²² P.Piantavigna, “Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un’ipotesi di studio”, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, LXVIII, 3, I, 369-428 (2009), pag.370.

¹²³ L. Del Federico, “Elusione e illecito tributario”, in *Corr. Tributario*, n. 39, 2006, pag. 3110.

classificate nella seguente tipologia¹²⁴: abuso in senso lato (*abuse of law*) e abuso in senso stretto (*abuse of right*).

Per abuso in senso lato si intende un utilizzo improprio *nella* normativa comunitaria atto ad aggirare una norma nazionale: “*il diritto di cui si abusa consiste in una norma agendi appartenente ad un sistema fiscale nazionale che si aggira mediante l'utilizzo strumentale delle prerogative accordate dal diritto comunitario*”¹²⁵.

L'operazione compiuta corrisponde, in buona sostanza, ad una frode alla legge nazionale, in quanto il contribuente, tramite una manovra artificiosa, adotta mezzi in se oggettivamente irreprensibili per ottenere un vantaggio fiscale cui non avrebbe titolo, perché contrario al normale ambito di applicazione della legge.

L'abuso è illegittimo in relazione al *mezzo*, in quanto risiede nella tecnica adoperata.

L'abuso in senso stretto si risolve nell'uso improprio della normativa comunitaria, attributiva di una *facultas agendi*, il cui esercizio, da parte del contribuente, non risulta conforme al fine sotteso alla norma. In modo più chiaro “*in questa ipotesi, atteso che oggetto di aggiramento sono le disposizioni di diritto derivato comunitario, l'elusione riguarda lo spirito delle norme comunitarie*”¹²⁶. L'abuso in senso stretto, dunque, risulta illegittimo in relazione al *risultato*.

Da qui possiamo dedurre come la nozione generale di abuso di diritto si presti a ricomprendere due ipotesi, quella della frode alla legge nazionale tramite l'uso strumentale delle libertà comunitarie (abuso in senso lato), quella dell'abuso in senso stretto, relativa all'esercizio del

¹²⁴ Questa classificazione non è mia, ma è tratta da P.Piantavigna, “Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio”, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, LXVIII, 3, I, 369-428 (2009), pp. 382 ss.

¹²⁵ da P.Piantavigna, “Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio”, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, LXVIII, 3, I, 369-428 (2009), pag. 382 (secondo capoverso).

¹²⁶ P.Piantavigna, “Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio”, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, LXVIII, 3, I, 369-428 (2009), pag. 382 (ultimo capoverso).

diritto fondato su una norma comunitaria che si ritiene in concreto non conforme alla finalità della disposizione stessa.

È opportuno precisare, però, che il concetto di abuso del diritto va distinto da quello di frode alla legge, al quale è legato da un rapporto di genere e specie, in cui l'abuso postula un cattivo esercizio di un diritto, mentre la frode consiste in un aggiramento della norma di legge.

La bipartizione concettuale tracciata ci permette di studiare la teoria dell'abuso, analizzando la giurisprudenza comunitaria nei distinti settori della fiscalità armonizzata e di quella non armonizzata. Nel primo ambito rientrano le ipotesi di abuso in senso stretto, viceversa nel secondo quelle che abbiamo definito fattispecie di abuso in senso lato. In particolare, nel settore della fiscalità armonizzata la Corte di Giustizia, attraverso la ben nota sentenza *Halifax*¹²⁷, offre la definizione del divieto di abuso del diritto in senso stretto, mentre con riguardo alla fiscalità non armonizzata la pronuncia *Cadbury Schweppes*¹²⁸ chiarisce la nozione di abuso nell'opposta accezione.

“I due leading case rappresentano ad oggi l’elaborazione più compiuta del principio che vieta l’abuso: tali sentenze hanno precisato i criteri di determinazione dell’abuso ed, evidenziando l’ampio raggio applicativo del diritto comunitario, hanno posto le basi giuridiche per la qualificazione del divieto in termini di principio generale”.¹²⁹

Al di là di queste considerazioni puramente teoriche, è bene adesso passare in rassegna i principali punti di riferimento della giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia Europea in tema di abuso. A tal riguardo si ricordano tre sentenze:

¹²⁷ Corte di Giustizia causa C-255/02, 21 febbraio 2006, in www.cortedicassazione.it, Giurisprudenza Comunitaria.

¹²⁸ Corte di Giustizia, Causa C-196/04, in Riv.dir.fin.2007, pag. 983; il testo integrale della sentenza è in www.eur-lex.europa.eu causa C-196/04

¹²⁹ P.Piantavigna, “Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un’ipotesi di studio”, in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, LXVIII, 3, I, 369-428 (2009), pag. 385.

- *Halifax*, datata 21/08/2006 e relativa a tre cause riunite (C-255/02 *Halifax*¹³⁰, C-419/02 *BUPA Hospitals*¹³¹, C-223/03 *University of Huddersfield*¹³²), riguarda l'imposta sul valore aggiunto;
- *Cadbury Schweppes*, emanata il 12/09/2006, relativa alla causa C-196/04¹³³, riguarda invece le imposte dirette;
- *Kofoed*, 5/07/2007 su causa C-321/05¹³⁴, concerne l'interpretazione della disposizione di cui all'art.11.1°.

Come già anticipato, la sentenza *Halifax* racchiude tre cause, nelle quali alcuni giudici inglesi hanno sollevato una serie di questioni relative alla Sesta direttiva, che istituisce un sistema comune di IVA¹³⁵, della cui interpretazione, essendo materia oggetto di politica comune a livello europeo, è competente direttamente la Corte di Giustizia. Per comprendere appieno le argomentazioni espresse dalla Corte in sentenza è bene aver chiaro le vicende oggetto delle controversie poste al vaglio della Corte di Giustizia.

Il primo caso, portato all'attenzione del giudice comunitario dal *VAT and Duties Tribunal* di Londra, riguardava una banca, la *Halifax*, le cui prestazioni di attività finanziaria le permettevano all'epoca dei fatti, un recupero dell'IVA assolta a monte inferiore al 5%. Ai fini della sua attività commerciale, *Halifax* intendeva costruire dei *call center* su quattro diversi siti, dei quali risultava essere proprietaria ovvero avere la piena disponibilità. All'uopo, i consulenti fiscali della banca hanno elaborato un piano che consentiva di recuperare integralmente l'IVA assolta sui predetti lavori,

¹³⁰ Testo completo in www.cortedicassazione.it, Giurisprudenza Comunitaria, Corte di Giustizia 21 febbraio 2006, causa C-255/02.

¹³¹ In Corriere tributario 14/2006, Giurisprudenza in materia di IVA, "La detrazione IVA ai confini dell'elusione", pag. 1105 ss..

¹³² Ampiamente trattata in www.curia.eu.it, *Comunicato Stampa n.15/2006*.

¹³³ Corte di Giustizia, Causa C-196/04, in Riv.dir.fin. 2007, pag. 983; il testo integrale della sentenza è in www.eur-lex.europa.eu causa C-196/04.

¹³⁴ Corte di Giustizia, Causa C-321/05, in Rass.Trib., 2008, pag. 261.

¹³⁵ Direttiva del Consiglio 17 Maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari- Sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

attraverso il coinvolgimento di altre società interamente controllate: *Leeds Permanent Development Services Ltd*, una società di promozione immobiliare, *County Wide Property Investments Ltd*, una società di sviluppo e finanziamento immobiliare, e *Halifax Property Investments Ltd*, altra società di *Halifax plc Group*.

Il complesso delle operazioni compiute dalle società inglesi è riassumibile nel modo che segue. *Halifax* concede un prestito, attraverso contratti di mutuo, a *Leeds Development* per l'acquisto dei diritti sul terreno su cui dovevano realizzarsi i *call center* nonché per lo svolgimento dei relativi lavori edilizi.

Tale società commissiona la realizzazione dei lavori edilizi ad altra controllata del gruppo *Halifax*, la *County Wide Property*, che provvedeva ad appaltare i lavori suddetti a costruttori indipendenti, con contestuale anticipato pagamento del totale degli importi convenuti e versamento dell'Iva su di essi gravante.

Successivamente *Leeds Development* si impegnava a cedere, dietro pagamento di un prezzo, le locazioni a *Property*, con effetto dal primo giorno lavorativo successivo alla realizzazione sul sito dei lavori, questa operazione permetteva di evitare l'applicazione della normativa britannica¹³⁶ in tema di rettifica della deduzione dell'Iva assolta per l'acquisto di beni d'investimento da parte di *Leeds. Property* a sua volta, si impegnava a sublocare i terreni, sempre dietro pagamento di un canone, da calcolare in funzione del prezzo da essa stessa pagato a *Leeds Development* per la cessione dei rispettivi contratti di locazione, più un margine di utili, a *Halifax*.

Questa complessa serie di negozi giuridici conclusi tra le società del gruppo erano produttive di rilevanti conseguenze sul piano fiscale. In particolare si osserva come i servizi di costruzione non venivano

¹³⁶ Secondo la quale non si procede a rettifica in riferimento alle attività acquisite al fine di essere rivendute.

prestati a *Halifax* ma a *Leeds* che all'epoca possedeva un diritto alla detrazione della totalità dell'Iva assolta a monte, la totalità dell'Iva gravante sulle prestazioni convenute tra la società *Leeds* e l'altra controllata, la *County*, per effetto del pagamento anticipato, risultava quindi detraibile per *Leeds*.

County, che dal canto suo affida l'esecuzione dei lavori a liberi professionisti, conclude accordi per tappe ai quali partecipa anche *Halifax*. Questi garantivano ad *Halifax* l'esecuzione dei compiti e degli obblighi da parte dei costruttori indipendenti interessati ma senza che essa intrattenesse con questi alcun rapporto giuridico. In buona sostanza il pagamento dei lavori è imputabile alla controllante, la quale, però, in concreto finanziava la complessiva attività attraverso prestiti alle proprie controllate. *County* avrebbe contabilizzato come IVA a valle l'intero ammontare dell'IVA indicata sulle dette fatture e detratto l'imposta pagata a monte per i lavori eseguiti dai costruttori indipendenti, mentre la cessione a *Property* dei contratti di locazione dei quattro siti convenuta da *Leeds Development* sarebbe risultata operazione esente, poiché eseguita in un diverso esercizio, essa non avrebbe comportato alcuna modifica dei diritti di *Leeds Development* al recupero dell'imposta a monte.

Nel caso *BUPA* (causa C-419/02), una società britannica, che gestiva una serie di ospedali privati, aveva concluso dei contratti con altre società del medesimo gruppo, la *Bupa Hospital Ltd* (in prosieguo la "*BHL*"), per la cessione futura di medicinali e di protesi; per poter fruire di un sistema IVA di favore, i pagamenti per tali contratti erano stati effettuati prima delle cessioni dei beni e dell'entrata in vigore della normativa che aveva modificato tale sistema. In termini più precisi, nella normativa previgente (quella in vigore fino al 1997) l'IVA sulle forniture di medicinali e protesi era applicata con aliquota zero, successivamente invece le prestazioni di cessione di prodotti medicali furono considerate esenti con la conseguenza di inibire il diritto alla detrazione. La società Bupa, per neutralizzare gli effetti della predetta riforma, decise di acquistare, pagandone in anticipo il prezzo, una grande

quantità di prodotti medicali, prima che il nuovo regime fiscale entrasse in vigore.

In base alle disposizioni di cui agli artt. 10 e 17 della Sesta Direttiva¹³⁷, gli accordi di pagamento anticipato consentivano l'applicazione del più vantaggioso regime dell'aliquota zero ancorchè i prodotti medicali fossero stati individuati e consegnati dopo l'entrata in vigore dello stesso, in quanto beni pagati quando ancora sussisteva il diritto alla detrazione.

In virtù delle operazioni appena descritte, il gruppo *BUPA* riuscì a neutralizzare gli effetti della riforma, maturando un consistente diritto a detrazione, che però fu disconosciuto dal governo britannico.

L'ultima controversia posta all'attenzione della Corte di Giustizia, in causa C-223/03¹³⁸, verteva sulla interpretazione degli artt. 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, 5, n. 1 e 6, n. 1, della Sesta Direttiva del Consiglio, il cui rinvio pregiudiziale era stato sollevato dal *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, nel procedimento tra l'*University of Huddersfield Higher Education Corporation* e i *Commissioners of Customs & Excise*

La *University of Huddersfield* è un istituto che fornisce essenzialmente prestazioni didattiche esenti da IVA. Nel 1995, aveva progettato il compimento di lavori di ristrutturazione su due mulini (*West Mill* ed *East Mill*), sui quali possedeva un diritto reale di usufrutto. Ai sensi della legislazione britannica, l'IVA assolta sarebbe stata recuperabile solo per il 14,56 % nel 1996 e solo per il 6,04% nel prosieguo. Di conseguenza, i suoi consulenti fiscali avevano elaborato una strategia per permetterle di recuperare l'intero importo dell'IVA sui lavori di

¹³⁷ Art.17 ancora il diritto alla deduzione al momento in cui l'imposta diviene esigibile, l'art.10 individua la nascita del momento positivo all'atto della cessione di beni e della prestazione di servizi e al secondo capoverso aggiunge che "nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni e prestazione di servizi, l'imposta diviene esigibile all'atto dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato"; tratto da www.eservices.agenziaentrate.it Direttiva CEE 17 maggio 1977 n. 388.

¹³⁸ Sentenza 21 febbraio 2006, in causa C-223/03 il cui testo è riportato in www.avvocaturastato.it, rivista online, ANNO LVIII – N. 4, OTTOBRE-DICEMBRE 2006, pag.67 ss..

ristrutturazione, attraverso una serie di operazioni che coinvolgevano altre e distinte persone giuridiche.

A tal fine la *University* aveva costituito un *Trust*, all'interno del quale l'università aveva il potere di nominare e destituire fiduciari, e con questa stipula un contratto di locazione tassabile ad un canone iniziale annuo pari a 12,50 GBP. Contestualmente il Trust, avendo optato per l'imposizione delle sue operazioni, concedeva all'Università un *under-lease back* (retro sublocazione) contro pagamento di un simbolico canone annuo iniziale di GBP 13. In senso più specifico, si osserva che l'atto costitutivo del *Trust* conteneva disposizioni che riservavano all'Università il potere di nomina e di revoca dei «*trustees*». I «*trustees*» nominati erano tre *ex* dipendenti dell'Università e i beneficiari erano l'Università, qualsiasi studente iscritto in un determinato momento e qualsiasi associazione di beneficenza.

Sembra, quindi, abbastanza evidente come l'unico fine della costituzione del *trust* fosse quello di rendere possibile la realizzazione del piano di riduzione dell'onere fiscale proposto per l'*East Mill*, il cui oggetto era il recupero da parte dell'Università dell'IVA sulle spese di ristrutturazione.

Nel novembre del 1996, l'*University of Huddersfield Properties Ltd*, una società interamente controllata dall'Università non facente parte dello stesso gruppo IVA, fatturava a quest'ultima un importo di GBP 3.500.000 più GBP 612.500 di IVA, per i futuri servizi di costruzione sull'*East Mill*, e stipula, nello stesso mese, con l'Università un contratto in vista della ristrutturazione dell'*East Mill*.

Il giudice *a quo* fa presente che non è stata fornita alcuna prova di una qualsiasi intenzione della *Properties* di conseguire un profitto fornendo servizi di costruzione all'Università e da ciò conclude che quest'ultima non aveva intenzione che la *Properties* conseguisse un siffatto profitto. Tale società concludeva con imprese terze indipendenti i contratti per assicurare i lavori necessari su *East Mill*. Questi venivano completati nel settembre 1998. In seguito, i canoni dovuti per la locazione e la sublocazione furono aumentati, rispettivamente, a GBP 400.000 e GBP

415.000 annui. Questo macchinoso stratagemma permetteva all'Università nella sua dichiarazione IVA, per il periodo 01/97, di chiedere la detrazione dell'imposta assolta sui lavori edilizi ricevuti, trattandosi di un servizio impiegato ai fini di una successiva operazione imponibile di East Mill per il *Trust*.

Il 26 gennaio 2000 i *Commissioners* liquidavano all'Università gli importi di GBP 612 500 a titolo di IVA, per il periodo 01/97, sui servizi di costruzione forniti dalla *Huddersfield Properties* relativamente a East Mill, e di GBP 2,28 a titolo di IVA sul canone di affitto di *East Mill* percepito dal *Trust*. L'Università proponeva appello dinanzi al *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, contro tale liquidazione dell'IVA.

La BUPA, la *Halifax* e la *University of Huddersfield* avevano chiesto il rimborso o la detrazione dell'IVA assolta sulle operazioni realizzate a monte. Queste domande erano state respinte dai *Commissioners of Customs & Excise*, i quali ritenevano che un'operazione, indipendentemente dalla sua vera natura, effettuata al solo fine di eludere l'IVA non fosse, di per sé, né una «cessione» o una «prestazione», né una misura presa nell'ambito di un'«attività economica» ai fini dell'IVA.

Le ricorrenti avevano allora impugnato i provvedimenti di rigetto dei *Commissioners* dinanzi ai giudici inglesi, i quali avevano sollevato questione interpretativa del diritto comunitario, chiedendo alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee di interpretare talune disposizioni della Sesta Direttiva.

La Corte di giustizia ha in primo luogo ricordato che il sistema stabilito dalla Sesta direttiva si fonda, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. L'analisi delle nozioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi, nonché di soggetto passivo e di attività economica, dimostrano come tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della Sesta direttiva, abbiano tutte un carattere obiettivo e “*si applichino indipendentemente dagli scopi e dai risultati*

delle operazioni”¹³⁹ di cui trattasi. Pertanto operazioni come quelle oggetto del procedimento principale, costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un’attività economica ai sensi della Sesta direttiva, in quanto soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, anche quando siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico. Tuttavia, sempre la Corte, precisa che il principio del divieto di abuso del diritto si applica anche al settore dell’IVA, e che l’esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale (non esclusivo) dell’operazione o delle operazioni controverse. Dunque, affinché un’operazione sia rispettosa del diritto comunitario non basta il rispetto della mera “*littera legis*”, è altresì necessario che il comportamento del contribuente sia conforme alle finalità della norma. Il principio antiabuso, applicato alla Sesta direttiva, osta al diritto dei contribuenti in questione di detrarre l’IVA allorché le operazioni compiute integrino un comportamento abusivo. *“Questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell’IVA. La lotta contro ogni possibile frode, evasione abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Sesta Direttiva.”*¹⁴⁰ A livello concettuale, poi, la Corte stabilisce : *“Tutto ciò considerato, risulta che, nel settore IVA, perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le controversie devono, nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste all’interno della Sesta direttiva e della legislazione nazionale che le traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni”*¹⁴¹. Non solo, è necessaria l’intenzionalità nel conseguimento di un risparmio fiscale, *“... deve risultare da una serie*

¹³⁹ CGCE, sent. Halifax C-255/02, 21/02/2006, punto 56, in www.cortedicassazione.it.

¹⁴⁰ Corte di Giustizia 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in www.cortedicassazione.it, Giurisprudenza Comunitaria, pag.3 (punti 70 e 71).

¹⁴¹ Corte di Giustizia 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in www.cortedicassazione.it, Giurisprudenza Comunitaria, pag.3 (punto 74).

di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale"¹⁴².

Da ciò, se ne ricava che l'abuso in senso stretto necessita di una combinazione di circostanze oggettive e soggettive, in base alle quali, nonostante l'applicazione formale delle condizioni poste dalle norme comunitarie, la finalità del comportamento concreto del contribuente giunga ad un risultato contrario allo scopo delle regole, difforme rispetto ai principi tributari che animano il sistema comunitario. L'indagine intorno ad una condotta abusiva si risolve allora nella previa individuazione del contenuto sostanziale della situazione soggettiva, ovvero nella definizione dei limiti della stessa. In questo senso, l'ordinamento preposto a determinare la possibile ricorrenza di un uso patologico del diritto comunitario non può che essere lo stesso competente a definire i limiti della normativa, cioè la Corte di Giustizia. Quest'ultima, infatti, secondo autorevole dottrina ¹⁴³ *"ha anche competenza di controllo sull'applicazione del diritto interno al fine di verificare, quando sono in gioco diritti fatti valere da un singolo sulla base di disposizioni comunitarie, la corrispondenza della tutela prevista dagli ordinamenti giuridici nazionali alla portata dei diritti garantiti dalle norme comunitarie"*.

Oltre che in materia di tributi armonizzati, la Corte di Giustizia si è occupata dell'applicazione dei principi generali del diritto comunitario anche in settori della fiscalità che non sono stati oggetto di interventi di armonizzazione, quale la disciplina delle imposte dirette con le sentenze (di cui si è già accennato in precedenza) Cadbury Schweppes e Kofoed.

In particolare la sentenza Cadbury Schweppes del 2006 (C-196/04)¹⁴⁴ si è occupata di *"libertà di stabilimento – normativa sulle società controllate estere – inclusione nella base imponibile della società madre degli utili delle controllate estere"*, a seguito di una domanda di

¹⁴² Punto 86 del testo della sentenza Halifax (cit. in nota precedente).

¹⁴³ P. Piantavigna, "Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio", in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, LXVIII, 3, I, 369-428 (2009), pag. 395.

¹⁴⁴ Testo integrale della sent. Cadbury Schweppes, Corte di Giustizia, causa C-196/04, 12/09/2006, in www.eur-lex.europa.eu.

pronuncia pregiudiziale proposta, ai sensi dell'art. 234 CE, dagli Special Commissioners of Income Tax, London (Regno Unito).

La domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione degli artt. 43 CE, 49 CE e 56 CE, ed era stata sollevata nell'ambito di una controversia tra le società Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd, da un lato, e i Commissioners of Inland Revenue, dall'altro, in merito alla tassazione di Cadbury Schweppes Overseas Ltd per gli utili conseguiti nel 1996 da Cadbury Schweppes Treasury International, una controllata del gruppo Cadbury Schweppes costituita in seno all'International Financial Services Centre [Centro internazionale di servizi finanziari] di Dublino (Irlanda).

Secondo la legislazione britannica, gli utili di una società estera detenuta per più del 50% da una società residente nel Regno Unito, vale a dire una società estera controllata (detta anche SEC), sono attribuiti alla società residente e vengono tassati solo allorché l'aliquota fiscale risulti inferiore ai $\frac{3}{4}$ di quella applicata nel Regno Unito. Alla società residente viene riconosciuto un credito d'imposta per l'imposta assolta dalla SEC. Questo sistema comporta l'obbligo per la società residente di pagare la differenza tra l'imposta assolta all'estero e l'imposta che avrebbe dovuto essere assolta nel Regno Unito, se fosse stata ivi residente.

Si rilevano due particolari eccezioni a tale regola: una è quella in base alla quale la SEC distribuisce il 90% degli utili alla società residente; l'altra risiede nella possibilità da parte della società di dimostrare che ottenere una riduzione dell'imposta nel Regno Unito mediante una distrazione di utili non è l'obiettivo principale delle operazioni che hanno generato gli utili della SEC, né la ragione principale per l'esistenza della SEC.

Cadbury Schweppes plc, società madre del gruppo *Cadbury Schweppes*, che opera nel settore bevande e dolciario, comprende due controllate irlandesi, vale a dire Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTS) e Cadbury Schweppes Treasury International (CSTI), costituite in seno all'International Financial Services Centre (IFSC) (Centro internazionale di servizi finanziari) di Dublino (Irlanda), dove nel 1996

l'aliquota fiscale era del 10%.

Posto che le attività di *CSTS* e di *CSTI* consistono nel raccogliere fondi e nel metterli a disposizione del gruppo, secondo il giudice del rinvio, esse erano state costituite a Dublino unicamente perché potessero beneficiare del favorevole regime fiscale dell'IFSC e sfuggire all'applicazione delle disposizioni fiscali del Regno Unito.

Nel 2000 i *Commissioners of Inland Revenue* (autorità tributaria del Regno Unito), ritenendo che alle due società irlandesi si applicasse la legislazione sulle SEC, richiedevano a *Cadbury Schweppes* la somma di GBP 8.638.633,54 come imposta societaria sugli utili realizzati da *CSTI* nell'esercizio 1996.

La società *Cadbury Schweppes* proponeva ricorso dinanzi agli *Special Commissioners of Income Tax* (commissari speciali dell'imposta sul reddito) sostenendo che la legislazione sulle SEC è contraria al diritto comunitario, in particolare alla libertà di stabilimento. Da qui il rinvio alla Corte di giustizia da parte degli *Special Commisssoners* della questione: se il diritto comunitario ostasse a una legislazione come quella sulle SEC.

La Corte ha ricordato che società e cittadini di uno Stato membro “*non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*”¹⁴⁵. Tuttavia, la circostanza per la quale la società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa, non costituisce per se stessa un abuso della libertà di stabilimento. Alla luce di ciò, il fatto che *Cadbury Schweppes* abbia deciso di costituire *CSTS* e *CSTI* a Dublino, al fine dichiarato di beneficiare di un regime fiscale favorevole, non costituiva di per sé un abuso e non precludeva a *Cadbury Schweppes* la possibilità di invocare il diritto comunitario.

La Corte ha notato che la legislazione sulle SEC “*comporta una disparità di trattamento fra le società residenti in funzione dell'aliquota*

¹⁴⁵ Sent. *Cadbury Schweppes*, Corte di Giustizia, causa C-196/04, 12/09/2006, punto 35, in www.eur-lex.europa.eu

d'imposta che grava sulle rispettive controllate"¹⁴⁶. Tale disparità crea uno svantaggio fiscale per la società residente cui è applicabile la legislazione sulle SEC. La legislazione sulle SEC *"integrava, quindi, una restrizione alla libertà di stabilimento nel senso del diritto comunitario"*¹⁴⁷.

Per quanto riguarda le possibili giustificazioni per una legislazione siffatta, la Corte rilevava che una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento può essere ammessa solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio, finalizzate unicamente ad eludere l'imposta nazionale di norma dovuta e se non eccede quanto necessario per raggiungere l'obiettivo.

Alcune eccezioni previste dalla legislazione britannica esentavano dall'imposta una società in situazioni in cui una costruzione puramente artificiosa, a meri fini fiscali, pare esclusa (per esempio, se la SEC distribuisce il 90% degli utili alla società madre oppure se realizza attività commerciali). Quanto all'applicazione del «motive test», la Corte constatava che il fatto che la volontà di ottenere uno sgravio fiscale avesse ispirato tanto la costituzione della SEC, quanto la conclusione di operazioni tra quest'ultima e la società residente, non poteva essere sufficiente a concludere nel senso dell'esistenza di una costruzione di puro artificio. La constatazione dell'esistenza di una tale costruzione richiedeva, oltre all'elemento soggettivo, elementi oggettivi e verificabili, prodotti dalla società residente (relativi, in particolare, al livello di presenza fisica della SEC in termini di locali, di personale e di attrezzature), da cui risultasse che la costituzione di una SEC non corrispondeva a una realtà economica, vale a dire ad un insediamento reale che avesse per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento.

Spettava agli *Special Commissioners* verificare se il «motive test» si prestasse ad un'interpretazione che tenesse conto di tali criteri oggettivi.

¹⁴⁶ Sent. Cadbury Schweppes, Corte di Giustizia, causa C-196/04, 12/09/2006, punto 43, in www.eur-lex.europa.eu

¹⁴⁷ Sent. Cadbury Schweppes, Corte di Giustizia, causa C-196/04, 12/09/2006, punto 46, in www.eur-lex.europa.eu.

In caso affermativo, la legislazione sulle SEC avrebbe dovuto essere considerata compatibile con il diritto comunitario. Viceversa, quando i criteri sui quali poggia il test comportino che una società residente rientri nell'ambito di applicazione della detta legislazione, nonostante l'assenza di elementi oggettivi, nel senso dell'esistenza di una costruzione di puro artificio, la legislazione sarebbe contraria al diritto comunitario.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) ha dichiarato:

Gli artt. 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in un altro Stato, allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio, destinate a eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva siffatta deve perciò essere esclusa, ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive.¹⁴⁸

Come si è già avuto modo di evidenziare, il c.d. *abuse of law*, alla cui categoria appartiene il caso della pronuncia in questione, presuppone l'aggiramento di una regola giuridica nazionale attraverso un uso improprio delle prerogative comunitarie.

Questa fattispecie è, in buona sostanza, costituita da due elementi: la violazione indiretta di un precetto positivo che viene eluso dal contribuente; l'invocazione di una libertà comunitaria che si presume essere ostacolata dalla legislazione di uno Stato membro. In questo caso allora il problema dell'individuazione della fattispecie abusiva si risolve nell'identificazione delle scelte che il contribuente può legittimamente compiere e di quelle che, viceversa, rappresentano un abuso, perché non coperte dalla tutela comunitaria.

¹⁴⁸Sent. Cadbury Schweppes, Corte di Giustizia, causa C-196/04, 12/09/2006, punto 75, in www.eur-lex.europa.eu.

Infatti, l'abuso in senso stretto, nel rapporto fra i due livelli, nazionale e comunitario, se da un lato implica il controllo del rispetto delle libertà comunitarie da parte degli Stati membri, dall'altro impedisce la strumentalizzazione dei principi comunitari che regolano il sistema. Esplicative in tal senso risultano le parole della Corte nella famosa controversia *Emsland Starke*¹⁴⁹, sulla libera circolazione delle merci : *"In the context of fundamental freedoms the Court has held on more than one occasion that the circumvention of a Member State's rules by an abusive exercise of right under Community law is inadmissible"*¹⁵⁰.

L'ulteriore evoluzione giurisprudenziale è costituita da un intervento da parte della nostra Corte di Cassazione, la quale, con ordinanza di rinvio pregiudiziale n. 21371 del 2006¹⁵¹, *"chiede lumi sull'abuso del diritto"*¹⁵² alla Corte di Giustizia.

Il *casus belli* è costituito da una controversia IVA concernente una complessa operazione di *leasing* finanziario, sottoposta al vaglio della Corte di Cassazione sezione Tributaria. La controversia consisteva in un'operazione di locazione finanziaria di autoveicoli, nella quale però, secondo le indagini condotte dalla Guardia di Finanza, veniva sottratta materia imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Ciò avveniva in quanto, dietro la costituzione di due contratti, uno di assicurazione del bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile, e l'altro di prestazione di una garanzia con cauzione pari al costo del bene non coperto dei canoni e con fideiussione illimitata, per l'adempimento degli obblighi assunti dall'utilizzatore verso la società concedente, veniva frammentata un'operazione di *leasing* finanziario (soggetta ad imposta sul valore aggiunto) tra società appartenenti al medesimo gruppo societario (la I Sas e la I Srl).

¹⁴⁹ *Emsland Starke*, causa C-110/99, 14 dicembre 2000, in www.curia.europa.eu.

¹⁵⁰ Conclusioni dell'avvocato generale S. Alber nel caso *Emsland Starke*, causa C-110/99, 16 maggio 2000, par.66, in www.curia.europa.eu.

¹⁵¹ Il cui testo è riportato in *Corte di Cassazione, sez. tributaria*, Ordinanza n. 21371, 4 ottobre 2006, in www.foroeuropa.it.

¹⁵² Cit. titolo di un'articolo di Marcello Chiorazzi, *Il Fisco oggi*, rivista on line, sez. Giurisprudenza, pubblicato il 16 Novembre 2006.

In particolare, l'operazione negoziale si avvaleva dei seguenti passaggi.¹⁵³

La società IF Sas conclude con l'utilizzatore un contratto avente ad oggetto il godimento di un autoveicolo, unitamente ad un'opzione di acquisto dello stesso; chiedendo come corrispettivo il versamento di canoni di locazione, la costituzione di una cauzione corrispondente al costo del bene non coperto dai canoni e la prestazione di una fideiussione illimitata.

Contestualmente, la società I Srl stipula con il medesimo utilizzatore un contratto di assicurazione del bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile e garantisce, mediante il finanziamento della cauzione e la prestazione della fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti dall'utilizzatore nei confronti della IF Sas.

Il corrispettivo di questo secondo negozio è rappresentato dal versamento in anticipo di un importo che determina una diminuzione del totale dei canoni di locazione convenuti con la società IF Sas; fino a ridurre il totale a una cifra di poco superiore al costo del bene, oltre a una provvigione dell'1% corrisposta a un consulente.

La società I Srl versa alla società IF Sas, per conto dell'utilizzatore, la cauzione prevista dal contratto di godimento del bene, stipulato dall'utilizzatore stesso e dalla società IF Sas secondo le modalità già descritte; la società I Srl, d'altro canto, attribuisce alla società IF Sas, esecutrice del contratto con l'utilizzatore, un compenso integrativo a titolo di intermediazione.

Secondo l'organo verbalizzante anche se le pattuizioni sopra descritte erano contenute in distinti contratti tra i tre soggetti dell'operazione (una convenzione generale tra la I Srl e la IF Sas, una convenzione assicurativa e prestazione di garanzia tra l'utilizzatore e la I Srl, un contratto di locazione finanziaria tra l'utilizzatore e la IF Sas) portavano

¹⁵³ La ricostruzione che segue è tratta da www.altalex.com "L'abuso del diritto tributario nella recente giurisprudenza della Cassazione", articolo 12.04.2010 di Luigi Sposato; www.IIFiscoOggi.it articolo del 16.12.2006 a cura di Marcello Chiorazzi.

comunque a un negozio unitario (di locazione finanziaria) tra le tre parti, nel quale il corrispettivo globale (ripartito tra le due società) doveva essere interamente assoggettato a imposta sul valore aggiunto.

Sulla scorta di tale ricostruzione, veniva emesso a carico della società I Srl un avviso di rettifica con il quale veniva recuperata l'imposta relativa alle prestazioni svolte (fatturate in esenzione d'imposta), in quanto ritenute imponibili ai fini Iva.

Le ragioni poste a formale giustificazione dell'articolata operazione negoziale risiedono, secondo le giustificazioni addotte dalla società attinta dal processo verbale di constatazione, nella necessità di perseguire validi obiettivi economici concernenti esigenze organizzative e di marketing.

La società vuole così dimostrare l'esistenza di ragioni di carattere imprenditoriale, alla base della frammentazione del contratto di leasing; ragioni insindacabili da parte dell'Amministrazione finanziaria poiché afferenti alla sfera di libertà di iniziativa degli operatori economici

La Cassazione, osservando preliminarmente che all'epoca dei fatti in contestazione (1987) non vi era alcuna specifica disposizione di diritto interno che consentisse all'Amministrazione finanziaria di contrastare l'elusione fiscale, ha esaminato la possibilità di applicare al caso di specie la generale clausola "antiabuso" che la giurisprudenza della Corte di giustizia ha rinvenuto nell'ordinamento comunitario e, più in particolare, per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, nella VI direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/Cee.

Per quanto riguarda poi il merito della questione, si rileva che il principio dell'abuso del diritto in ambito comunitario (e in particolare nel settore Iva) è emerso in maniera dirompente con la sentenza emessa dai giudici comunitari con riferimento alla causa C-255/02 (la Halifax di cui sopra).

In quella occasione i giudici comunitari hanno affermato in linea di principio che *"L'applicazione della normativa comunitaria non può...estendersi fino a farvi rientrare i comportamenti abusivi degli*

*operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario*¹⁵⁴.

Tali argomentazioni, però, non sono sembrate sufficienti alla Cassazione per decidere la controversia: è proprio il requisito del vantaggio fiscale a porre alcuni dubbi alla Suprema corte.

In particolare, la Corte ha ritenuto *“necessari alcuni chiarimenti al fine di consentire una rigorosa applicazione del principio enunciato dalla sentenza Halifax”*, allo scopo di chiarire se *“la nozione di abuso del diritto o di forme giuridiche, definita dalla sentenza della Corte di Giustizia in causa C- 255/02 come <operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio fiscale> sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di <operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale>”*¹⁵⁵.

A tale quesito risponde prontamente la Corte di Giustizia che, con la nota sentenza del 21 febbraio del 2008¹⁵⁶, ha precisato che *“l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse”*¹⁵⁷, specificando altresì che l'unico scopo di procurare un vantaggio fiscale non rappresenta condizione per l'esistenza di una pratica abusiva, in ossequio a quanto già affermato nella sentenza Halifax.

In seguito alla sentenza *Part Service* l'ambito di applicazione dell'abuso del diritto è stato esteso, rispetto a quanto stabilito dalla sentenza *Halifax*: dopo questo arresto giurisprudenziale, infatti, deve considerarsi abusivo il ricorso a forme di transazione che abbiano come scopo principale un (indebito) risparmio di imposta ancorché accompagnato da

¹⁵⁴ Sentenza Halifax, Corte di Giustizia, Causa 255/02, 21/02/2006, punto 69, da www.cortedicassazione.it, Giurisprudenza Comunitaria.

¹⁵⁵ Punto 4.3 dell'ordinanza tratto da *Corte di Cassazione, sez. tributaria*, Ordinanza 4 ottobre 2006 n. 21371, www.foroeuropa.it, pag.14.

¹⁵⁶ Sentenza *Part Service* 21 febbraio 2008, causa C 425/2006, integralmente riportata in www.eur-lex.europa.eu.

¹⁵⁷ Sent. *Part Service*, causa C 425/2006, 21 febbraio 2008, punto 46, in www.eur-lex.europa.eu.

secondarie (e lecite) finalità economiche. Pertanto, non c'è abuso laddove non vi sia uno sviamento rispetto alle finalità della disciplina fiscale.

La conclusione che se ne trae è che l'abuso del diritto è suscettibile di connotare sia le operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale senza altra convenienza economica, sia le operazioni compiute allo scopo di realizzare un vantaggio fiscale predominante rispetto a quella convenienza economica.

Invero la principale indagine sull'abuso risiede nel cogliere la sostanziale contrarietà della condotta alla destinazione economico-sociale del diritto.

5. Il principio del divieto di abuso del diritto nelle sentenze della Suprema Corte 2008/2009.

All'abbandono degli schemi argomentativi incentrati sulla nullità dei contratti e soprattutto in seguito alle pronunce cardine della Corte di Giustizia in precedenza analizzate, ha fatto seguito un ultimo filone giurisprudenziale, che ha valorizzato il principio del divieto di abuso del diritto così come desumibile dall'ordinamento comunitario. In questa nuova prospettiva si pone una questione molto controversa, che attiene all'ambito oggettivo di applicazione del divieto antiabuso e soprattutto alla possibilità che la nozione di abuso non venga limitata ai tributi di stretta derivazione comunitaria.

Infatti se in ambito IVA, materia oggetto di politica fiscale comune a livello europeo, la Corte di Giustizia, nelle pronunce di cui sopra¹⁵⁸, ha confermato l'abuso quale espressione di un principio comunitario, la stessa sembra averne tuttavia circoscritto l'applicazione al solo ambito delle imposte armonizzate, confermando per il settore delle imposte dirette un atteggiamento di *self-restraint*, ovvero di volontaria mancata presa di posizione sul tema evitando di offrire una qualsiasi definizione

¹⁵⁸ Sentenza Halifax, Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in Corr.trib., 2006, pag.1466.

di cosa debba intendersi per "comportamento abusivo" in questo comparto.

Di fatto nel settore delle imposte sui redditi la Corte di Giustizia ha prospettato un ragionamento diverso, che, a partire dalla sentenza Schweppes¹⁵⁹, ha raggiunto la sua formulazione più compiuta nella pronuncia del 5 luglio 2007, conosciuta come caso Kofoed¹⁶⁰.

In questa causa, C- 321/05, la Corte si è posta la fondamentale questione di stabilire se, in mancanza di una specifica disposizione nazionale che trasponga l'art. 11, n. 1, lett. a) della direttiva n. 90/434/CEE nell'ordinamento nazionale, quest'ultima disposizione possa comunque trovare applicazione nella causa principale. Ebbene, considerata l'interpretazione adeguatrice al diritto comunitario cui sono obbligati i giudici nazionali, la risposta è che spetta al giudice del rinvio nazionale esaminare se esista, nel diritto interno, una disposizione o un principio generale in base al quale l'abuso del diritto sia vietato. In altri termini la Corte ha negato che gli Stati membri, in assenza di una esplicita trasposizione nell'ordinamento interno della clausola antielusiva prevista da una direttiva comunitaria (nel caso Kofoed era la direttiva n. 90/434/CEE), possano reprimere una condotta valutabile come elusiva facendo applicazione diretta del principio generale dell'abuso del diritto comunitario senza passare per il tramite di una norma interna, laddove il mancato recepimento nell'ordinamento interno della clausola antielusiva prevista da una direttiva comunitaria consente la perseguibilità della condotta in termini di antielusività solo a condizione che siano presenti nell'ordinamento nazionale norme in tema di abuso del diritto.

È dunque soltanto in tema di imposizione sul valore aggiunto che la Corte europea ha affermato l'esistenza e l'immediata applicabilità del canone interpretativo del divieto comunitario di abuso, in quanto canone volto ad impedire l'applicazione e l'interpretazione abusiva in materie disciplinate dal diritto comunitario e non anche in quelle di competenza totalmente o parzialmente nazionale.

¹⁵⁹ Corte di Giustizia, Causa C-196/04, in Riv.dir.fin. 2007, pag. 983; il testo integrale della sentenza è in www.eur-lex.europa.eu.

¹⁶⁰ Corte di Giustizia, Causa C-321/05, in Rass.Trib., 2008, pag. 261.

Sul punto però la Corte di Cassazione ha assunto una posizione tutt'altro che convergente. La direzione in cui si è mossa, nelle pronunce iniziali del 2008¹⁶¹, è stata quella di sancire la piena applicabilità del principio antiabuso nel nostro ordinamento a tutte le tipologie di entrate tributarie. L'idea di fondo, che emerge dalle pronunce testè menzionate muove dalla considerazione che suddetto principio si presta ad una immediata precipitazione nel rapporto instauratosi tra l'amministrazione fiscale ed il soggetto passivo, al punto da prescindere dagli sbarramenti segnati dal contenuto motivazionale dell'avviso di accertamento e suscettibile di entrare per la prima volta nel giudizio in cassazione. Infatti, come si evince dal testo delle sentenze nelle quali il contenuto della sentenza numero 8772 riprende quasi integralmente quello della precedente n. 10257, non conta se le fattispecie in esame siano rimaste fuori dallo spettro di applicazione dell'art. 10 L. 408/1990, non importa nemmeno che la linea accusatoria abbracciata dal Fisco abbia fatto leva sull'interposizione fittizia e non risulta altresì rilevante stabilire se, nell'ambito del primo o secondo grado di giudizio, si sia o meno discusso di "abuso", ma gli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano abuso del diritto sono inefficaci nei confronti dell'amministrazione finanziaria e incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico.

La sentenza n. 8772, depositata il 4 aprile 2008¹⁶², ha ad oggetto il ricorso presentato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze assieme all'Agenzia delle Entrate avverso la pronuncia n. 496/01/02 del 16 maggio 2003 emanata dalla Commissione tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che aveva rigettato l'appello presentato dall'Ufficio delle entrate Imposte dirette di Ravenna contro la pronuncia di primo grado.

¹⁶¹ Suprema Corte, sezione tributaria, sent n. 8772, 4 aprile 2008 e n.10257, 21 aprile 2008; pubblicate in Riv.Dir.Trib., 2008, II, pag.448 ss.

¹⁶² Cassazione civile, sezione tributaria, sent. n.8772, 04.04.2008, in www.altalex.com.

Il Giudice a quo, infatti, aveva pressoché integralmente accolto il ricorso che la Calceamento spa (in seguito Edison spa) aveva opposto all'avviso di accertamento con il quale l'ufficio pretendeva il recupero della maggiore imposta pari a L.12.500.000.000 per minusvalenze su partecipazioni sottratte a tassazione nell'anno 1992. L'Agenzia delle Entrate, tra i motivi del ricorso, aveva dedotto la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 14, comma 7 bis, nel testo introdotto dal D.L. n. 372 del 1992, art. 7 bis, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (Motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio). La Cassazione, nel ritenere il ricorso meritevole di accoglimento, supporta il proprio ragionamento con un ampio tessuto argomentativo, nel quale affronta il percorso teorico-evolutivo giurisprudenziale che ha dato luogo al “*delicato problema della elusione fiscale e dei limiti entro cui essa può dar luogo ad atti che vengano dichiarati privi di efficacia, almeno nei confronti della Amministrazione*”¹⁶³.

Tra le argomentazioni più importanti della pronuncia, in cui viene ripercorso tutto l'iter evolutivo della giurisprudenza in materia di elusione fiscale, si segnala il rinvio alle sentenze 20398 e 22932¹⁶⁴ del 2005, nelle quali accanto alla soluzione giuridica prescelta, la nullità per difetto di causa, viene prospettata una seconda via: la diretta applicazione nel nostro ordinamento del principio, affermatosi in ambito europeo, dell'abuso del diritto. Questa seconda via, suggerisce la corte, è stata sviluppata in successive sentenze, tra queste “*particolare rilievo presenta la sentenza n. 21221 del 29 settembre 2006 che afferma il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano "abuso di diritto"; e soggiunge che tale principio trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito*

¹⁶³ Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza del 04/04/2008 n. 8772, pag.3, su www.altalex.com.

¹⁶⁴ Cass. Sez. Trib. n. 20398, 21 ottobre 2005, in Rass. trib. 2006, pag.295; Cass. Sez. Trib., sent. n. 22932, 14 novembre 2005, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria n. 3/2006.

delle imposte dirette.”¹⁶⁵ E continua al capoverso successivo “Costituiscono poi “abuso di diritto” le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”. La convinzione di ritenere applicabile la clausola antiabuso, così come formulata in ambito comunitario, in diversi settori del diritto tributario nazionale è resa più manifesta dalla corte in queste poche righe condensate qui di seguito :

“L’ottica dei rapporti elusione/norma legislativa è così ribaltata e le singole norme antielusive vengono invocate non come eccezioni ad una regola, ma come sintomo di una regola. In definitiva, deve essere formulato il seguente principio di diritto cui dovrà attenersi il Giudice di rinvio: non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano “abuso di diritto”, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”¹⁶⁶.

Invero, il principio di cui sopra è stato successivamente in parte corretto dalla pronuncia n. 25374 del 17 ottobre 2008¹⁶⁷, che decide su una controversia in merito alla quale la Corte di Cassazione aveva avanzato in via pregiudiziale un’ordinanza di rinvio alla Corte di Giustizia¹⁶⁸ per la risoluzione di questioni di interpretazione di diritto comunitario. A tali questioni la Corte di Giustizia CE aveva risposto con la nota

¹⁶⁵ Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 8772 del 04/04/2008, pag.4, su www.altalex.com.

¹⁶⁶ Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 8772 del 04/04/2008, pag. 6 su www.altalex.com.

¹⁶⁷ Il testo è tratto da www.cortedicassazione.it, sentenza n. 25374 del 17 ottobre 2008.

¹⁶⁸ Ordinanza di rinvio pregiudiziale n. 21371 del 2006, in www.foroeuropa.it.

sentenza *Part Service*¹⁶⁹, le cui indicazioni sono state recepite dalla nostra Corte nella succitata sentenza, all'interno della quale, in applicazione ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia, viene qualificata come abusiva un'operazione di leasing finanziario posta in essere attraverso il suo frazionamento in una pluralità di contratti distinti.

È proprio in tale occasione che la Corte, correggendo parzialmente il tiro su quanto in precedenza esposto nella sentenza 8772/2008 (che richiama la sent. n. 10257/2008), *“ritiene necessari alcuni chiarimenti sull'affermazione contenuta nella già richiamata sentenza della Corte n. 10257/2008, secondo cui l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello di un risparmio fiscale, incombe al contribuente”*. Infatti, a tal proposito, ritiene che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incomba sull'amministrazione finanziaria, alla quale in sede di contestazione dei fenomeni di abuso, non sarebbe assolutamente consentito limitarsi ad una semplice e generica affermazione, ma avrà il dovere di precisare, sulla base di indizi certi ed obiettivi, gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione controllata priva di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta.

In sintesi, dalle sentenze, contraddistinte dai nn. 10257/08¹⁷⁰, 8772/08¹⁷¹ e 25374/08¹⁷², a parte la differente asserzione sull'onere della prova, possono trarsi i seguenti convincimenti:

- Si configura un abuso del diritto tutte le volte in cui le operazioni vengono compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale.

¹⁶⁹ Sentenza *Part Service* causa C-425/2006, 21 febbraio 2008, in www.eur-lex.europa.eu.

¹⁷⁰ Corte di Cassazione, sezione tributaria, sent. n. 10257, 16 gennaio 2008 (depositata il 21 aprile 2008), in www.cortedicassazione.it.

¹⁷¹ Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 8772, del 04/04/2008, pag.4, riportata su www.altalex.com.

¹⁷² Corte di Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 25374 del 21.05-17.10.2008 in www.cameratributaria.lecce.it (sez. giurisprudenza).

- Si ritiene che, anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, debba trovare applicazione il principio comunitario del divieto di abuso del diritto ogni qual volta l'impiego di una peculiare forma giuridica abbia come scopo principale il risparmio fiscale.

Ciò in quanto il rango comunitario della regola comporta l'estensione del campo applicativo a tutte le fattispecie di entrate tributarie, nonché l'obbligo per il giudice nazionale di applicazione d'ufficio, anche al di fuori di una specifica deduzione ed allegazione di parte ed anche per la prima volta nel giudizio di cassazione.

- Se da un lato, l'onere di dimostrare un uso distorto della forma giuridica, accompagnato dall'assenza di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta, incombe sull'amministrazione finanziaria, dall'altro, sarà il contribuente a dover fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico.
- Viene, infine, ribadito (sentenza n. 8772/08), che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato con particolare cautela, dovendosi sempre tener conto che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative, che consentono un minor carico fiscale, costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, quali valori di rango costituzionale. *“Deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; e il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia di imposizione fiscale. A ciò si aggiunge l'esigenza*

fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa garantito dall'art. 42 Cost"¹⁷³.

Il percorso motivazionale fin qui seguito dalla Corte ci porta a concludere che il principio del divieto di abuso di matrice comunitaria, sul quale sono state edificate le sentenze in rassegna, rappresenta un "canone interpretativo" dell'ordinamento interno.

Invero, non poche obiezioni sono state mosse nei confronti delle soluzioni adottate dalla Corte, in senso contrario depone soprattutto la dottrina maggioritaria che non condivide l'applicazione della clausola a tributi non propriamente comunitari.

Così sostiene, ad esempio, Paparella¹⁷⁴, secondo il quale *"se si conviene che il principio antiabuso abbia una fonte strettamente comunitaria a me pare coerente desumere che il suo ambito di applicazione debba essere in primo luogo definito sulla base di tale sistema normativo e solo in subordine in forza dell'ordinamento interno, assumendolo peraltro nel rispetto della totalità dei vincoli che riguardano sia i profili sostanziali che quelli più strettamente procedimentali"*.

Lo stesso Paparella, prendendo le mosse dalle indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia, segnatamente nella ben nota sentenza Halifax, mette in evidenza il fatto che detto principio antiabuso sia stato tassativamente ancorato alla violazioni delle disposizioni comunitarie riguardanti tributi specifici (in primo luogo l'IVA). Peraltro chiarisce come la distinzione tra i vari settori impositivi sia facilmente riscontrabile nel sistema giuridico comunitario, in cui, *"a fronte dell'assenza di clausole specifiche per i tributi armonizzati, per le imposte sui redditi una sorta di clausola antiabuso è codificata dalla Direttiva n.434 del 1990 in tema di operazioni straordinarie di modo che la sua applicazione concreta dovrebbe essere strettamente limitata alle fattispecie previste dalla Direttiva medesima"*.

¹⁷³ Trafiletto contenuto a pag. 4 della sentenza 8772/08 Corte di Cassazione, integralmente riportata su www.altalex.com.

¹⁷⁴ Uno dei relatori del convegno organizzato dall'ANTI, tenuto presso il CNEL il 20 ottobre 2009, che è stato integralmente riportato nel periodico ufficiale dell'associazione, NEQTEPA, N.1/2009, anno II.

Se ciò è vero, non è difficile desumere dallo stesso ordinamento comunitario che *“il principio antiabuso è pacificamente applicabile per i tributi armonizzati e con riferimento alle violazioni riguardanti la relativa disciplina, mentre per quelli non armonizzati il parametro normativo di riferimento è il diritto interno”*.

Della stessa opinione appare anche Roberto Lunelli, che in occasione del Convegno organizzato dall'ANTI presso il CNEL in data 20 ottobre 2009¹⁷⁵, ha dichiarato che l'esistenza di una regolamentazione in materia di elusione fiscale, quale è l'art.37-bis del D.P.R. 600/1973, da parte del legislatore italiano, è sintomatica del fatto che si tratti di un settore di stretta competenza nazionale, in cui non può trovare applicazione un principio di origine comunitaria se non con riferimento a tributi comunitari, *“non anche, dunque, in un settore nel quale Parlamento e Governo sono intervenuti, in più occasioni, per limitare la valenza tributaria di determinate operazioni, come norme “antielusive” - specifiche o generali”- che sarebbero ‘inutiliter datae’, se fosse stato applicabile –anche in quel campo- tale principio immanente e trasversale....”*.

Piuttosto condivisibili appaiono poi, a parere di chi scrive, le perplessità, espresse in premessa alla relazione, avanzate con riguardo al sistema tributario italiano in cui, a fronte di una legislazione spesso incerta e confusa, interviene una giurisprudenza di legittimità sempre più protesa ad interpretare le parole del legislatore al di là del loro significato proprio; *“in questo contesto – che pretende l'applicazione di una legislazione casistica (talora provvedimentale)e, però, fa applicazione anche di principi spesso ignoti anche alla prassi- il contribuente non sa come comportarsi; e anche se si rivolge a un (qualificato) tributarista non ottiene certezze, ma riposte prudenti e poco rassicuranti; per cui ulteriormente disorientato, o adotta la soluzione a se più conveniente, con l'alibi dell'incertezza; o si assoggetta a una tassazione*

¹⁷⁵ Convegno integralmente riportato dal periodico ufficiale dell'associazione ANTI “NEQTEPA”, anno II n.1/2009, la relazione di Roberto Lunelli è contenuta a pag.13 ss.

precauzionale, che, però, finisce per danneggiarlo in termini di competitività e concorrenza. Quale che sia la sua decisione, sbaglia.”

In buona sostanza le opinioni fin qui espresse convergono verso la stessa idea, in virtù della quale il principio del divieto di abuso deve rimanere circoscritto al contesto che lo ha prodotto, quello legato ad un impiego contro natura del diritto comunitario e non già ad una strumentalizzazione di una disposizione domestica.

L'esigenza di una rivisitazione delle conclusioni, a cui la giurisprudenza di legittimità è pervenuta in materia di abuso, sembrano essere state raccolte dalla Corte, che, alla fine del 2008, con tre sentenze¹⁷⁶ ha inserito nel proprio orientamento una variante non trascurabile. Infatti, in materia di imposte sul reddito il principio generale antiabuso non deve reputarsi di matrice comunitaria, bensì esclusivamente domestica, quale diretta derivazione degli artt. 3 e 53 Cost.

La prime due sentenze, la nn. 30055 e 30056 del 2008¹⁷⁷, riguardano un tipico caso di *dividend washing*, acquisto e successiva rivendita di azioni di azioni compiute rispettivamente in prossimità della data di stacco e dopo la riscossione dei dividendi.

In particolare la Peruzzi S.p.a. propone opposizione al giudice tributario di primo grado, la Commissione tributaria provinciale di Arezzo, avverso un avviso di accertamento notificatogli dall'Ufficio tributario della medesima provincia.

Con detto accertamento l'amministrazione finanziaria disconosceva come fiscalmente deducibili le minusvalenze conseguenti ad operazioni di acquisto e rivendita di titoli, quest'ultima effettuata dopo la riscossione dei dividendi, effettuate con la IMIGEST S.p.a., gestore di fondi comuni di investimento.

Sia in primo grado che in appello il giudice tributario ritiene di dover dare ragione alla ricorrente, la Peruzzi S.p.a., in quanto l'operazione

¹⁷⁶ Corte di Cassazione Sezioni Unite sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, in www.cortedicassazione.it.

¹⁷⁷ Corte di Cassazione, SS.UU., sentenze nn. 30005 e 30056 del 23 dicembre 2008 riportate anche in www.ilsole24ore.com.

posta in essere era all'epoca dei fatti del tutto lecita e riconducibile ad un procedimento negoziale indiretto non simulato. Avverso tale sentenza il Ministero dell'Economia e delle Finanze propone ricorso per cassazione deducendo come unico motivo la violazione degli artt. 2350 e 2433 c.c., del D.P.R. n. 917 del 1986, (TUIR)¹⁷⁸ art. 14 commi 1 e 4, art. 56, comma 2, art. 66, comma 1, e art. 95 e infine del D.P.R. 600/1973, art. 37, terzo comma.

Con riguardo alla terza controversia, *casus belli* della sentenza 30057/08¹⁷⁹, il caso riguardava un'operazione di *dividend stripping* (usufrutto di azioni), in base al quale una società statunitense (B.W.R.C.) senza stabile organizzazione in Italia, aveva ceduto in usufrutto alla società italiana Manifatture Lane Gaetano Marzotto & Figli Spa le azioni di controllo (90%) della società italiana Beloit Italia di Pinerolo Spa, fino al 31.12.1992, a fronte del pagamento anticipato di un corrispettivo pari all'ammontare dei dividendi che presumibilmente la società partecipata avrebbe distribuito nel periodo, riservandosi la cedente il diritto di voto.

La società estera, con la trasformazione del reddito di partecipazione in reddito di negoziazione, non risultava soggetta alla ritenuta a titolo d'imposta, ex art. 27, comma 3, del D.P.R. 600/73, sui dividendi distribuiti, e la società italiana, titolare del diritto di usufrutto sulle azioni, godeva del credito d'imposta sui dividendi distribuiti, subendo una ritenuta meno onerosa, peraltro a titolo di acconto, ex art. 27, comma 1, del citato D.P.R. 600/73, e deduceva il costo di acquisto dell'usufrutto.

L'Amministrazione aveva dunque contestato alla società italiana MLGM la simulazione del contratto, con il conseguente recupero del credito d'imposta pari a 9/16 dei dividendi incassati e della deduzione delle quote di ammortamento relative al costo di acquisto dell'usufrutto delle azioni.

¹⁷⁸ Il testo del testo unico delle imposte sui redditi è ricavato dal sito www.governo.it sezione normativa.

¹⁷⁹ Corte di Cassazione, SS.UU., 23 dicembre 2008 n. 30057 in www.rivista.ssef.it ("Il concetto di abuso del diritto nella giurisprudenza").

Con due ordinanze, depositate il 24 maggio 2006, la Quinta Sezione Civile, rilevato che la soluzione postula l'esame di questioni di massima di particolare rilevanza, ha rimesso gli atti alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, le quali, al fine di dirimere il contrasto di giurisprudenza tra i vari orientamenti, si sono pronunciate con le tre sentenze del 23 dicembre 2008, anche conosciute come "tre sentenze di Natale"¹⁸⁰.

Dall'analisi di queste, possiamo segnalare dei passaggi di particolare interesse, che sembrano condensare fondamentali principi di diritto.

In primo luogo, i giudici delle Sezioni Unite affermano che esiste nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo, la cui fonte va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, segnatamente nell'articolo 53 della Costituzione che afferma i principi di capacità contributiva (comma 1) e di progressività dell'imposizione (comma 2).

In particolare viene ribadito che il principio di capacità contributiva (1 comma, art.53 Cost.) e quello di progressività dell'imposizione (2 comma, art.53 Cost.) *"costituiscono il fondamento delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi e benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che*

¹⁸⁰ L'espressione è riportata in "Abuso del diritto tributario nella giurisprudenza della Cassazione" di Giorgio Saccone, pubblicato in www.filodiritto.com, il 21/06/2011.

giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"¹⁸¹.

L'esistenza di questo principio, prosegue la Corte, non contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute, che appaiono "*mero sintomo*"¹⁸² dell'esistenza di una regola generale, né con la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali.

Il fatto che il legislatore, in epoca successiva a quella in cui si riferiscono i fatti di causa, sia intervenuto (attraverso l'introduzione del comma 6-bis, art.14, nel D.P.R. n. 917 del 1986) riducendo notevolmente, ma non eliminando, la convenienza fiscale delle operazioni di *dividend washing* attraverso l'esclusione del credito d'imposta per i dividendi relativamente alle azioni oggetto di acquisto da fondi comuni di investimento o SICAV, "*è circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceità fiscale di tali operazioni, atteso che in caso contrario la norma – che esclude taluni percettori di dividendi da un beneficio fiscale spettante a tutti gli altri – sarebbe palesemente illegittima per violazione del principio di uguaglianza*"¹⁸³.

Un ulteriore, importante, aspetto, emerso dalle pronunce in questione, riguarda l'inopponibilità del negozio abusivo all'erario, rilevabile d'ufficio, anche in sede di legittimità. La Corte ricorda che, per costante giurisprudenza, sono infatti rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come quella tributaria, da essa non disponibile.

¹⁸¹ Corte di Cassazione, SS.UU., sent. n. 30055 del 23 dicembre 2008, al punto 2.2 del testo della sentenza riportato in www.innovazionediritto.unina.it, "*Abuso del diritto: l'opinione della Cassazione*".

¹⁸² Corte di Cassazione, SS.UU., sent. n. 30055 del 23 dicembre 2008, al punto 2.3 del testo della sentenza integralmente riportato in www.innovazionediritto.unina.it, "*Abuso del diritto: l'opinione della Cassazione*".

¹⁸³ Corte di Cassazione, SS.UU., sent. n. 30055/08, punto 2.3, penultimo capoverso, in www.rivista.ssef.it.

Tale impostazione sembra essere stata pienamente recepita dalla sezione semplice che, in una pronuncia immediatamente successiva¹⁸⁴, ha contribuito, da un lato, ad attribuire alla clausola antiabuso portata di principio generale applicabile in tutti i settori della materia fiscale, dall'altro a rafforzare il radicamento costituzionale del divieto con il richiamo all'art. 41 cost., norma che se è vero che al comma 1 tutela la libertà di iniziativa economica, al comma successivo richiede che l'iniziativa stessa non sia in contrasto con l'utilità sociale. La pronuncia, cui sopra si è accennato, contraddistinta dal n. 1465 del 2009, è relativa ad un caso di abuso incentrato sul difetto di inerenza di taluni costi sopportati da una società italiana con riferimento all'IRPEG per gli anni 1995, 1996 e 1997, nel contesto della costituzione di una *joint-venture*, per ammortamenti, interessi passivi e canoni indeducibili, secondo l'ufficio, in assenza di attività produttiva da parte della società stessa.

Secondo la ricostruzione del fatto ricavata dal testo della sentenza¹⁸⁵, l'Amministrazione finanziaria la società contribuente, P&D spa, rappresentava solo un centro di imputazione costi, ovvero “una scatola vuota”, e non un'autonoma società per cui i costi non erano in rapporto di stretta correlazione con l'attività produttiva dei ricavi imponibili. Il complesso contesto economico, realizzato tra il 1990 ed il 1991, si fondava su un accordo di *join venture* tra la Piaggio VE e la *Daihatsu Motor Company* finalizzato alla costituzione della P&D spa (partecipata da entrambe le società) avente ad oggetto la produzione e distribuzione di veicoli su licenza della società giapponese. La licenza esclusiva ed il relativo *know how* per la produzione dei veicoli sarebbe stata compensata con la corresponsione di royalties mentre i macchinari e gli impianti acquistati per la produzione da P & D avrebbero dovuto essere concessi in comodato alla Piaggio che diveniva sublicenziataria per la costruzione dei suddetti veicoli. Una serie di contratti costellava l'accordo–quadro in virtù dei quali Piaggio,

¹⁸⁴ Corte di Cassazione – Sezione V Civile – sent. n. 1465 del 21 gennaio 2009, in www.innovazionediritto.unina.it, “*Abuso del diritto: l'opinione della Cassazione*”.

¹⁸⁵ La ricostruzione è tratta direttamente dal testo della sentenza, in www.innovazionediritto.unina.it.

sublicenziataria di Daihatsu, produceva i minivan (i veicoli di cui sopra) in esclusiva per P&D che li rivendeva a Piaggio ed alla *Daihatsu* a prezzi competitivi per il mercato. L'Ufficio riteneva che l'insieme di codesti contratti conseguenti alla *joint venture*, per regolarne rapporti e funzionamento, rappresentasse una strategia tributaria di gruppo a fini elusivi, non svolgendo P&D alcuna attività produttiva per cui impianti e macchinari acquistati e concessi in comodato non potevano essere ammortizzati, posto che quegli investimenti, e così gli interessi passivi sopportati per essi, erano improduttivi di ricavi per la società stessa. L'adita Commissione provinciale negava la tesi dell'elusione ed accoglieva i ricorsi riuniti della società contribuente ritenendo che si fosse al cospetto di una solida e concreta realtà aziendale e non di un semplice centro di imputazione dei costi come ipotizzato dall'Amministrazione, che, invece, vedeva in essa un mero tramite di passaggio dei veicoli interamente prodotti e rivenduti da Piaggio. Di diverso avviso andava la Commissione regionale che, accogliendo l'appello dell'Ufficio dopo averne dichiarata la ammissibilità, argomentava che i primi giudici avevano omissso la valutazione del fatto nella sua materialità con travisamento dei suoi aspetti sostanziali. Assumeva che l'Amministrazione non aveva tanto contestato forme di elusione a ragione dei propri rilievi, quanto la non inerenza di alcune componenti negative di reddito e preso atto che i contratti non erano stati prodotti per cui il loro contenuto andava ricavato dal rapporto redatto dalla GdF evidenziava:

A. che l'intera struttura produttiva acquistata da P&D era stata ceduta in comodato alla Piaggio che diventava sublicenziataria del *know how* concesso in licenza dalla *Daihatsu*;

B. che la Piaggio importava i motori *Daihatsu* dal Giappone e tutta la componentistica per la produzione di minivan provvedendo all'assemblaggio ed alla costruzione dei mezzi;

C. che la stessa Piaggio provvedeva quindi a vendere il minivan costruito alla P&D per un prezzo compensativo dei materiali acquistati. Da tanto emergeva che la Piaggio non agiva in nome e per conto della

società controllata ma esercitava una propria attività produttiva e di commercializzazione donde l'acquisto delle attrezzature necessarie al ciclo produttivo restava irrilevante per l'attività di P&D, acquirente di beni fabbricati in piena autonomia da terzi, venendo così a mancare vincolo di connessione funzionale con l'attività della società proprietaria.

Tale carenza di strumentalità rendeva perciò fiscalmente indeducibili gli operati ammortamenti. Rilevava ancora che la P&D era tenuta per contratto a rivendere i veicoli acquistati, previa apposizione dei relativi marchi, ai rispettivi soci (Piaggio e DMC) che avrebbero dovuto distribuirli sul loro territorio e per essere competitivi sul mercato era stato utilizzato il metodo del prezzo di rivendita costituito dal costo di acquisizione del prodotto (prezzo di acquisto da Piaggio) maggiorato di un margine di profitto ad esso percentualmente correlato.

Ora, posto che gli ammortamenti dei macchinari, gli interessi sui mutui per acquisirli, gli oneri di licenza DMC erano rimasti a carico di P&D e non erano stati considerati né nei costi di costruzione né nei corrispettivi di rivendita, i relativi debiti non trovavano correlazione nell'attività della società rappresentando oneri non inerenti privi del requisito della deducibilità ai sensi dell'art. 75 TUIR.

Avverso la sentenza di secondo grado, la P&D promuove ricorso per Cassazione.

La Cassazione, con una complessa e articolata argomentazione dei motivi della decisione, ha stabilito quanto segue.

Innanzitutto che, l'abuso costituisce una modalità di aggiramento della legge tributaria utilizzata per scopi non propri, con forme ammesse dall'ordinamento giuridico, cosicché risulta pertinente la valutazione circa l'inerenza dei costi portati in detrazione e compensazione nella formazione del reddito. In secondo luogo, non c'è coincidenza tra il conseguimento di un vantaggio fiscale e il concetto di abuso del diritto, ma perché possa parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono procurare un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo da esse perseguito.

Il riferimento al vantaggio fiscale “contrario all’obiettivo perseguito” rappresenta il risultato di un’elaborazione dei principi desumibili dalla giurisprudenza comunitaria; *“Va a questo punto rilevato come la Corte di giustizia ancorché nel campo dell’IVA e delle disposizioni della VI direttiva CEE abbia stabilito (sentenza 21.2.2006 C-225/02 Halifax e sentenza 21.2.2008 C-425/06 Part-service) che perché possa parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono, nonostante l’applicazione formale di quelle disposizioni, procurare un vantaggio fiscale contrario all’obiettivo da esse perseguito, cioè essere rivolte allo scopo di ottenere un risparmio di imposta illegittimo, sia tale scopo esclusivo (in totale assenza di diverse ragioni economiche) ovvero essenziale (pur coesistendo marginali profili leciti).”*¹⁸⁶

Nel capoverso successivo ci informa che *“spetta al giudice la “qualificazione giuridica” dei fatti e dei comportamenti negoziali che debbono essere interpretati coerentemente con i principi del sistema tributario[...].”*

Il sistema di cui si controverte, la *joint venture*, formula collaborativa in vista del raggiungimento di uno scopo comune e attuata mediante la creazione di una organizzazione di affari gestita da due o più imprese, costituisce un’articolata costruzione che, secondo l’amministrazione finanziaria, rappresenta una strategia tributaria posta in essere a scopi elusivi.

La tesi di fondo, sostenuta dall’Ufficio impositore, è che i costi pluriennali di ammortamento non potevano essere dedotti dalla società P&D, in quanto questa si era spogliata del complesso produttivo a favore della Piaggio, fungendo così da tramite al fine di riversare suddetti costi che risultano in tal modo privi di correlazione con l’attività produttiva.

A tal proposito la Cassazione riafferma che, secondo la propria precedente giurisprudenza, deve essere *“rifiutato un concetto di rilevanza dell’elusione circoscritta ai soli settori legislativamente*

¹⁸⁶ Corte di Cassazione, sent. n. 1465/2009, punto 6, tratto da www.innovazionediritto.unina.it.

predeterminati od in ipotesi tassative (come quelle richiamate dall'art. 37-bis del dpr. 600/73), riconoscendo operante a tutto campo una clausola generale antiabuso (nucleo fondante dell'elusione ricavato dall'elaborazione della Corte di giustizia) a valere come regola di rango comunitario, applicabile d'ufficio in ogni stato e grado [del giudizio] a prescindere da specifiche deduzioni (Cass., 24 settembre 2008, n. 25374) ed utilizzabile per risolvere casi concreti connotati da fumus di elusività, anche in settori tendenzialmente estranei all'impatto del diritto comunitario, quali quelli riguardanti l'imposizione diretta (Cass., 13 ottobre 2006, n. 22023 e Cass. 4 aprile 2008, n. 8772). E su questo percorso evolutivo si pone la pronuncia delle Sezioni Unite (Cass., 13 ottobre 2008, n. 30057) che ha puntualizzato – anche in ottica costituzionale – come il divieto di trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, rappresenti un principio generale non scritto vigente dell'ordinamento italiano siccome fondato sull'art. 53 Cost."¹⁸⁷

Un ulteriore rilevante aspetto che emerge dalla pronuncia (punto 6) riguarda il piano processuale, rispetto al quale la Corte rimane conforme ai suoi precedenti. Testualmente si legge : *“Questa Corte ha già avuto modo di precisare che l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di una pratica elusiva, avvalendosi anche dei meccanismi presuntivi di cui la legislazione tributaria fa largo uso, grava sull'Amministrazione che intenda procedere alle conseguenti rettifiche [...] così come è compito del giudice nazionale verificare se gli elementi che gli vengono presentati configurino un'operazione elusiva.”*; e continua *“Il sindacato antielusivo di fronte a tali strategie non può poi non tener conto dell'evoluzione degli strumenti giuridici necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economico*

¹⁸⁷ Corte di Cassazione, sent. n. 1465/2009, punto 6, in www.innovazionediritto.unina.it.

nella quale possono trovare spazio forme nuove non necessariamente collegate a normali logiche di profitto della singola impresa”.

Spettava dunque all’Amministrazione finanziaria non solo allegare che il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche non era altrimenti spiegabile se non per mero vantaggio fiscale, *“ma anche esplicitare tale conclusione mettendo a confronto l’asserito comportamento abusato con il comportamento fisiologico aggirato onde far emergere quella anomala differenza incompatibile con una normale logica economica se non per pervenire a quel risultato elusivo. Per converso incombeva alla società contribuente opporre la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico che giustificassero quel genere di operazioni”*¹⁸⁸.

Nel caso in esame la Suprema Corte ha accolto il ricorso, cassando la sentenza impugnata e, nel merito, ha accolto i ricorsi introduttivi della società ricorrente, compensate le spese dell’intero giudizio.

Il descritto radicamento costituzionale del principio antiabuso, che amplia la nozione di abuso e consente la costituzione di una clausola generale senza limiti di spazio, non trova approvazione tra le posizioni della dottrina maggioritaria¹⁸⁹, la quale paventa soprattutto un’evidente contrasto con il principio di riserva di legge.

In estrema sintesi, e con riserva di futuri sviluppi, è stato osservato come la Corte abbia assunto sul tema le funzioni di legislatore, ampliando la portata delle norme antielusive, ma questo non è né l’unico né il principale dei motivi di obiezione che la dottrina ha opposto, a tal riguardo sembra opportuno dar conto delle posizioni di quest’ultima nel paragrafo che segue.

¹⁸⁸ Corte di Cassazione, sent. n. 1465/2009, punto 6 (parte iniziale), in www.innovazionediritto.unina.it.

¹⁸⁹ In questo senso Mauro Beghin, in “evoluzione della giurisprudenza tributaria” da www.maurobeghin.net, sezione Pubblicazioni in “Quaderni della rivista di diritto tributario” 01 Marzo 2009; Franco Paparella in “Considerazioni generali in tema di elusione fiscale e abuso del diritto”, NEQTEPA, n.1/2009; Roberto Lunelli “Senza affidabilità nella applicazione delle regole, non esiste un diritto tributario”, NEQTEPA, n.1/2009; Ivan Vacca, “Elusione tributaria: l’abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna”, NEQTEPA, n.1/2009.

6. Le osservazioni della dottrina.

Attorno alla sopraindicata giurisprudenza, che come ampiamente descritto, ha inteso ricondurre talune operazioni, in sentore di elusione, nell'alveo dell'istituto di matrice comunitaria dell'abuso del diritto, si è sviluppato nel corso degli anni un notevole dibattito dottrinale.

Ancorché si possa rintracciare una posizione maggiormente condivisa, all'interno di questo dibattito oscillano due orientamenti: da un lato, emerge una chiara ed incisiva critica da parte della dottrina di maggioranza al travaso che i giudici di legittimità compiono sull'abuso del diritto dall'ambito comunitario a quello interno; dall'altro, invece, c'è chi conviene con la Cassazione nel sostenere, in modo altrettanto autorevole, l'utilizzo della nozione di abuso del diritto al settore tributario, quale regola di condotta verticale all'intero sistema ed elemento di giudizio ulteriore dell'attività posta in essere dal contribuente, sotto il profilo della correttezza della condotta.

Tra le argomentazioni più autorevoli del primo orientamento succitato, si segnalano quelle espresse, in occasione del convegno dell'ANTI¹⁹⁰, dedicato al tema della "elusione fiscale e abuso del diritto", da I. Vacca e R. Lunelli.

Vacca, *prima facie*, fa una analisi generale del sistema impositivo interno, lamentando la mancanza di regole sostanziali e procedurali conoscibili per tempo, chiare e inequivocabili; poi si sofferma sul *modus operandi* dell'Amministrazione Finanziaria e della giurisprudenza, in particolare quella di legittimità, la quale, di fronte al rischio di operazioni elusive sempre più sofisticate, è spesso artefice di una reazione eccessiva e scomposta, tale da compromettere il fondamentale principio di legalità del nostro sistema tributario.

¹⁹⁰ Convegno organizzato dall'ANTI, presso il CNEL il 20 ottobre 2009, che è stato integralmente riportato nel periodico ufficiale dell'associazione, NEQTEPA, N.1/2009, anno II, citato in nota 68.

In particolare l'autore denuncia l'esistenza di un malessere nel nostro ordinamento, derivante dalla sua mancanza di stabilità e affidabilità che a lungo andare è destinata a compromettere i fermi valori di equità e democrazia, ma soprattutto, nel settore imprenditoriale, un'efficace competizione internazionale e l'attrattiva per gli investitori. Tra i motivi più evidenti di questo malessere, segnala un'attività interpretativa della pubblica amministrazione pletorica, una produzione normativa in continuo divenire, che crea una sorta di polverizzazione delle regole: in questo contesto un impatto rilevante assume la questione dell'abuso del diritto, "*alias*" contrasto all'elusione.

Il concetto di elusione, come definito dall'autore, è individuabile in quella linea di confine che separa le regole scritte dai principi metagiuridici, in altri termini, non consiste in "*un semplice nascondimento del reddito*"¹⁹¹, ma dall'uso improprio, da parte del contribuente, delle norme tributarie a fini ingiustamente vantaggiosi, in quanto contrari alla *ratio legis* e dunque non in linea con la corretta attuazione del principio di capacità contributiva.

Per entrare meglio nel dettaglio di questa tematica, vengono esaminati due aspetti importanti, in qualche modo collegati tra loro: il primo attiene al modo in cui si esplica in concreto l'attività dell'amministrazione finanziaria, il secondo prende in considerazione le scelte legislative che sono state compiute in materia tributaria. Sotto il primo profilo si mette in evidenza come gli obiettivi di budget, che vengono assegnati agli uffici assieme a quelli di efficienza, razionalizzazione dell'azione accertativa etc, influiscano, e non poco, sul numero di accertamenti annuali da eseguire, nonché sull'entità dei recuperi potenziali. In questo senso sembra chiaro il rischio di determinare una spinta verso la pretesa impositiva, al punto da rivelarsi se non proprio pretestuosa quantomeno discutibile sul piano delle motivazioni dell'atto di accertamento.

¹⁹¹ I.Vacca, in "Elusione tributaria: l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna", NEQTEPA, n.1/2009, espressione contenuta a pag.19 (paragrafo secondo).

Come sottolinea Vacca *“è proprio nel campo dell’ ‘elusione’ che trova facile sviluppo questo modus operandi - e in particolare nelle verifiche di operazioni di riorganizzazione aziendale che costituiscono il cuore, se vogliamo, della fattispecie elusiva indicata nell’art.37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973- poiché in questa materia il disconoscimento degli effetti delle operazioni possono ingenerare recuperi di una certa entità[...]”*¹⁹².

Di fatto, negli ultimi anni, gli accertamenti volti alla contestazione del fenomeno elusivo hanno avuto un peso preponderante soprattutto nei confronti delle medie e grosse organizzazioni d’impresa.

Il secondo aspetto da prendere in considerazione attiene all’ambito delle scelte legislative, sempre più spesso volte alla ricerca della competitività del nostro sistema fiscale e di comparabilità con gli altri ordinamenti. Questa necessità ha indotto il legislatore ad introdurre tutta una serie di istituti caratterizzati da regimi impositivi differenziati, più vantaggiosi rispetto a quelli di altre operazioni che, sul piano dei risultati economici, appaiono in qualche modo simili.

Si tratta, per fare qualche esempio, delle operazioni di fusione, conferimento d’azienda e scissione caratterizzate dal punto di vista tributario da un regime di neutralità, ovvero del consolidamento fiscale degli imponibili che permette di portare a compensazione utili e perdite delle società appartenenti allo stesso gruppo, ovvero ancora, del trasferimento di partecipazioni societaria, in luogo della cessione diretta di *assets* aziendali, che, al contrario di quest’ ultima, è assistita da parziale neutralità (le plusvalenze su partecipazioni vengono detassate al 95%¹⁹³).

La bontà nel compimento delle suindicate operazioni, è stata poi garantita dal legislatore attraverso l’art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973, che

¹⁹² I.Vacca, in “Elusione tributaria: l’abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna”, NEQTEPA, n.1/2009, espressione contenuta a pag.20 (paragrafo terzo).

¹⁹³ Art.89, secondo comma, TUIR (Legge 22 dicembre 1986 n.917), pubblicato su www.altalex.com.

per la loro applicazione ha imposto l'esercizio del potere-dovere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Da qui affiorano delle riflessioni, la questione che l'autore pone è la seguente: se, per motivi di strategia fiscale, il legislatore ha previsto, *“non come meramente temporanei ed eccezionali, ma come strutturali alla natura giuridico-formale di tali operazioni”*¹⁹⁴, regimi differenziati, e, in virtù di questi, non può essere negata al contribuente la facoltà di avvalersi di strumenti operativi più rispondenti alla propria pianificazione fiscale, allora rappresenta un petizione di principio rispetto alla previsione normativa il fatto di censurare questa sua scelta solo perché fondata su motivi di convenienza fiscale.

In altri termini, la norma antielusiva dell'art. 37-bis relativa a talune fattispecie, dovrebbe servire a colpire gli effetti indesiderati degli istituti impositivi disciplinati, dovrebbe rappresentare una norma di chiusura del sistema volta ad evitare l'utilizzo patologico, in quanto contrario alla logica del sistema, delle operazioni fiscalmente meno onerose invocate dal contribuente, e non uno strumento per vanificare le regole scritte.

Nonostante queste premesse, le posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza (si tratta di posizioni molto vicine) incentrano il fenomeno elusivo sull'assenza di valide ragioni economiche “extrafiscali” e questo approccio interpretativo contrasta proprio con quanto è stato osservato in precedenza. Vacca è dell'avviso che non si possa tacciare di potenziale elusività la scelta del contribuente di adottare operazioni produttive di effetti economici similari ad altre, *“sol perché le une hanno una disciplina fiscale di maggiore favore rispetto alle altre. Si finirebbe in questo modo per contrastare una precisa volontà legislativa...”*¹⁹⁵.

¹⁹⁴ I.Vacca, in “Elusione tributaria: l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna”, NEQTEPA, n.1/2009, espressione contenuta a pag.21 (paragrafo quarto).

¹⁹⁵ I.Vacca, in “Elusione tributaria: l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna”, NEQTEPA, n.1/2009, espressione contenuta a pag.25 (paragrafo sesto).

Venendo più nel dettaglio all'esame delle posizioni assunte dalla Corte di Cassazione, che, come è noto, si fondano sulla valenza del principio dell'abuso affermato dall'Alta Corte di Giustizia in materia di IVA anche ai fini della nostra legislazione interna, e segnatamente ai tributi non armonizzati, viene segnalato come le conclusioni a cui essa perviene sono tutt'altro che conformi a quelle raggiunte dalla giurisprudenza comunitaria.

Secondo l'analisi dell'autore e di altra autorevole dottrina¹⁹⁶, mentre l'Alta Corte, nel caso *Halifax*, individua l'abuso in quelle operazioni che, seppur conformi alle disposizioni della VI Direttiva, conducono ad un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni, la Corte Suprema, invece, traduce questo concetto di abuso nel senso di identificarlo, *sic et simpliciter*, nelle operazioni compiute essenzialmente per il perseguimento di un vantaggio fiscale, senza fare distinzione tra vantaggio legittimo e vantaggio non legittimo.

In effetti, la individuazione delle ragioni economiche *extra-fiscali*, non dovrebbe costituire il parametro decisivo sul quale fondare un giudizio di elusività dell'operazione, bensì, dichiara Vacca, *"può eventualmente aver rilievo, caso per caso, come elemento sintomatico della bontà dell'operazione, laddove ci fossero dubbi sulla sua aderenza alla 'ratio legis' ..."*. Quanto qui sopra espresso risulta più evidente se si considera che non si riscontra ancora nessuna norma che canonizzi in un'ottica prettamente tributaria la nozione di 'valide ragioni economiche', il cui concetto è quindi affidato al giudizio soggettivo dell'organo accertatore ovvero dell'organo giudicante. Conclusivamente, se da un lato si riconosce la necessità che il nostro ordinamento reagisca in modo efficace alle sempre più sofisticate condotte elusive dei contribuenti, dall'altro si evidenzia come sarebbe all'uopo opportuno che tale reazione non si traduca nella disapplicazione *ad nutum* delle regole impositive scritte.

¹⁹⁶ Al riguardo Beghin in "Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione, in campo domestico, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto", *Rivista Diritto Tributario* vol XVIII luglio-agosto 2008, pag. 473; Zizzo in "L'abuso del diritto in GT", *Riv. Giur. Trib.* 2008, pag.465.

Esaminando, invece, le posizioni sia della Cassazione che dell'Amministrazione finanziaria, sempre secondo la ricostruzione del nostro autore, appare chiara la tesi di ancorare l'accertamento dell'elusione all'esistenza di valide ragioni economiche extrafiscali, il che *“porta non solo a sconfessare il principio di legalità e di certezza del diritto che connota intimamente il nostro ordinamento giuridico e segnatamente il sistema tributario, ma la stessa democraticità dell'imposizione, non potendo la determinazione dell'obbligazione tributaria essere affidata ad un'intuizione soggettiva, anche se risultasse di buon senso, di un verificatore o di un giudice”*¹⁹⁷.

Ad analoghe conclusioni giunge anche Lunelli¹⁹⁸, il quale sposa l'idea dell'esistenza di un sostanziale contrasto tra la Corte di Cassazione e la Corte di Giustizia. In particolare egli sostiene che la Suprema Corte applica il principio dell'abuso del diritto in modo difforme da quanto accade in sede comunitaria, laddove prescinde da ogni indagine sulla incompatibilità del comportamento contestato con l'ordinamento, mentre, la giurisprudenza comunitaria ha sempre considerato l'esistenza di un contrasto con le disposizioni comunitarie come condizione di accesso alla verifica dello scopo (eventualmente elusivo) dell'operazione.

Vi è poi un ulteriore rischio, determinato dal fatto che i giudici, sicuramente esperti di diritto, ma non sempre in materia di gestione d'impresa, *“potrebbero avere difficoltà nel cogliere le ragioni – non sempre evidenti- di determinate scelte imprenditoriali che pure sono essenziali e preminenti rispetto al (pur rilevante) risparmio d'imposta...”*¹⁹⁹; ciò porta con sé una irrimediabile compromissione della certezza, nonché della affidabilità, del nostro ordinamento tanto sul piano nazionale, quanto su quello internazionale.

¹⁹⁷ I. Vacca, in “Elusione tributaria: l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna”, NEQTEPA, n. 1/2009, espressione contenuta a pag. 27 (paragrafo sesto).

¹⁹⁸ Lunelli “Senza affidabilità nella applicazione delle regole, non esiste un diritto tributario”, NEQTEPA, n. 1/2009.

¹⁹⁹ Lunelli “Senza affidabilità nella applicazione delle regole, non esiste un diritto tributario”, NEQTEPA, n. 1/2009, espressione contenuta a pag. 17 (paragrafo D).

In definitiva, Lunelli, riconosce l'inesistenza nel nostro ordinamento di una disposizione generale sull'abuso del diritto, in particolare ritiene che nel comparto tributario l'istituto giuridico che più si avvicina sia l'art. 37-bis D.P.R. 600/1973 (rubricato "*Disposizioni antielusive*"), il quale però è circoscritto al settore delle imposte sui redditi e si riferisce a fattispecie predeterminate.

Un tale *staus quo*, non può che essere fonte di forti preoccupazioni, soprattutto tra gli operatori economici italiani, sempre più propensi a delocalizzare all'estero le proprie strutture produttive. Proprio per questo ritiene auspicabile un intervento da parte del legislatore, affinché affronti il problema dell'elusione tributaria nell'ambito di un'iniziativa di ampio respiro, che porti all'introduzione di una disposizione antielusiva a tutto campo.

Di altrettanto spessore argomentativo si segnalano le posizioni, nello stesso senso degli autori in precedenza citati, espresse da Giuseppe Ingraio, per il quale "*le affermazioni giurisprudenziali che hanno applicato alla materia tributaria il principio del divieto di abuso del diritto, per affermare la legittimità delle rettifiche operate dall'Amministrazione finanziaria, hanno destato grandi perplessità, tra l'altro per l'effetto dirompente su fondamentali regole che si ritenevano un "patrimonio acquisito" nell'ambito dei rapporti fisco-contribuente*"²⁰⁰.

Egli ribadisce il fatto che l'estensione del campo di applicazione dell'art. 37-bis, al di fuori di un procedimento legislativo, lede il principio di legalità dell'azione amministrativa, in quanto, sebbene trovi condivisibile l'assunto per cui se il contribuente è obbligato a pagare le imposte sulla base della capacità contributiva allora l'uso distorto di atti giuridici, alterando il presupposto d'imposta, comporterebbe una sostanziale violazione dell'art. 53 Cost., tale ragionamento non può essere utilizzato per attribuire uno specifico obbligo di contribuzione al consociato: affinché ciò avvenga è indispensabile l'intervento del

²⁰⁰ Tratto dall'articolo di G.Ingraio, "L'abuso del diritto tra principi comunitari e auspicate regole interne", (pag.1), contenuto in *Annali dell'università di Messina* (2011), www.unime.it.

legislatore. Di fatto, non è nell'art. 53 Cost. che può individuarsi il fondamento dell'elusione fiscale, per la semplice costatazione, dice Ingrao, che l'assoggettamento al prelievo fiscale di una determinata fattispecie secondo la Cassazione dipenderebbe dall'esistenza di valide ragioni economiche, mentre *“un fatto o è rappresentativo di capacità contributiva o non lo è, a nulla valendo le ragioni economiche connesse alla sua realizzazione”*²⁰¹.

Quanto all'ipotesi secondo la quale il fondamento giuridico dell'abuso del diritto può intravedersi nell'interpretazione della legge, in particolare nell'interpretazione funzionale dell'art.37-bis, Ingrao è del parere che sia una forzatura, seppure motivata da esigenze di giustizia sostanziale.

Per intenderci, l'interpretazione funzionale rappresenta una clausola generale riconducibile al principio di uguaglianza tributaria, nonché a quello di capacità contributiva, che consente di valorizzare lo scopo della norma tributaria, ovvero l'equa distribuzione del carico tributario tra i consociati, e farlo prevalere sulla forma giuridica delle operazioni. Invero, a parere dell'autore, essa consentirebbe al Fisco soltanto di contrastare la simulazione dei contratti, garantendo l'accertamento della volontà effettiva delle parti, ma non potrebbe essere invocata per superare l'effettiva volontà delle stesse. A tal proposito richiama il pensiero di altra autorevole dottrina, Frasoni, secondo il quale simulazione ed elusione sono due fattispecie da dovere tenere distinte: *“nella simulazione il Fisco contesta l'esistenza di due negozi, uno simulato ed uno dissimulato, ed ai fini fiscali rileva sempre il negozio dissimulato, a prescindere dall'esistenza di valide ragioni economiche della simulazione e della eventuale maggiore onerosità del negozio simulato. Nel caso dell'elusione il negozio è unico e non vi è divergenza tra apparenza e realtà, e gli effetti voluti dalle parti scaturenti*

²⁰¹ L'espressione è contenuta a pag.9 dell'articolo di Ingrao, cit. in nota precedente, G.Ingrao, “L'abuso del diritto tra principi comunitari e auspicate regole interne”.

dall'assetto negoziale realmente posto in essere sono inoperanti nei confronti del Fisco”²⁰².

In generale, si evidenzia che imputare all'abuso del diritto valore di canone interpretativo produrrebbe come diretta conseguenza l'attribuzione di un potere altamente invasivo nella sfera del contribuente, il che andrebbe contro la certezza del diritto. In definitiva, anche secondo questa voce, è necessaria una soluzione normativa che determini condizioni e limiti all'applicazione dell'abuso del diritto in materia fiscale.

Posizione diametralmente opposta, a cui all'inizio del paragrafo si accennava, è quella espressa da Giovannini²⁰³, che si contraddistingue per il fatto di inquadrare il divieto di abuso del diritto in materia tributaria nell'alveo dei principi generali dell'ordinamento; tesi, dal mio personale punto di vista, che si apprezza non solo per la bontà del ragionamento ma anche per la concreta soluzione che offre in materia di lotta al fenomeno elusivo.

Il cuore del ragionamento si incentra sulla possibilità di integrare la nozione di abuso del diritto con elementi che discendono dal principio di buona fede oggettiva, la cui natura è quella di norma verticale dell'intero sistema, ossia di *“principio valevole al di là delle singole norme che in qualche modo lo richiamano o sottointendono, suscettibile, per questo motivo, di integrare ogni ordine di produzione codificata dal diritto.”*²⁰⁴.

Agganciare il concetto di abuso ai principi di buona fede oggettiva significa in buona sostanza due cose: per un verso quella di esigere una

²⁰² Il riferimento è contenuto in nota 23 dell'articolo di Ingraio “L'abuso del diritto tra principi comunitari e auspiccate regole interne”, *Annali dell'università di Messina* (2011), www.unime.it.

²⁰³ “Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento”, A. Giovannini (testo della lezione svolta il 4 Giugno 2010 all'Università degli studi di Milano Bicocca nell'ambito del dottorato di ricerca in Scienze giuridiche – *curriculum* Diritto tributario) in *Rassegna tributaria*, 4/2010, pagg. 982 ss..

²⁰⁴ L'espressione di Giovannini è contenuta pag. 988 dell'articolo “Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento”, in *Rassegna tributaria*, 4/2010.

comparazione degli interessi in gioco valutando tanto i diritti del privato alla realizzazione del ventaglio di interessi suoi propri e all'autodeterminazione negoziale, quanto il diritto del creditore erariale alla realizzazione della pretesa secondo la sua reale configurazione, in virtù del principio di congruità degli atti ai fini effettivi. Per altro verso, legittima la qualificazione del divieto di abuso come principio generale dell'ordinamento a cui consegue l'inopponibilità all'Amministrazione Finanziaria degli effetti giuridici di quei negozi, senza intaccarli dal punto di vista privatistico, anche attraverso la rilevabilità d'ufficio della violazione del divieto; punto peraltro alquanto discusso in diritto tributario, sul quale sarà opportuno soffermarsi in seguito.

La nozione propriamente giuridica di abuso del diritto risente fortemente dell'elaborazione civilistica sull'argomento, laddove aggancia il concetto di abuso a situazioni giuridiche soggettive, che si esprimono in atti e negozi, corrispondenti all'interesse perseguito dal contribuente che nell'ordinamento non trovano apprezzamento positivo e si pongono in diretta contrapposizione all'interesse del creditore erariale.

Tale assunto non solo non deve destare scalpore, in quanto l'obbligazione tributaria coincide sostanzialmente con l'obbligazione civile dalla quale si differenzia solo sul piano esecutivo e su alcuni aspetti di carattere processuale, ma consente di legare il concetto di abuso a quello di buona fede in senso oggettivo, principio, quest'ultimo, che nel settore tributario è votato all'art.10 dello Statuto del Contribuente (L. n. 12 del 2000).

Invero, ci informa Giovannini, l'applicazione al diritto tributario del principio di buona fede non è legata tanto alla sua consacrazione nello Statuto del diritto del contribuente, quanto alla sua innegabile portata generale alla stregua di principio immanente dell'ordinamento. Ma buona fede oggettiva e abuso del diritto non sono nozioni esattamente sovrapponibili, infatti, benché entrambe esigano una valutazione bilaterale dell'atto in esame: da un lato si valuta il diritto del privato/contribuente al perseguimento dei propri interessi in ossequio al

principio di autodeterminazione negoziale, dall'altro si prende in considerazione il diritto del creditore al soddisfacimento della propria pretesa attraverso un giudizio di congruità dell'atto rispetto a questa, secondo la sua reale configurazione; il principio della buona fede oggettiva, però, contempla un ulteriore elemento di giudizio, dato dalla valutazione intorno alla correttezza della condotta.

Questo porta ad un successivo passaggio e metro di valutazione, "*altro punto focale del ragionamento*"²⁰⁵: il risparmio d'imposta, conseguito dal contribuente nell'esercizio della sua libertà negoziale, diviene illegittimo allorché la valutazione della condotta porti a ritenere divergenti le reali finalità in concreto perseguite e quelle degli atti tutelate dalla legge.

In buona sostanza, al giudizio di comparazione degli interessi (quello del contribuente al perseguimento di un legittimo risparmio d'imposta e quello del creditore erariale alla corretta determinazione della pretesa) deve essere affiancato un giudizio fattuale intorno alla condotta secondo i parametri della buona fede oggettiva, che porterebbe a valutare la adeguatezza dell'atto o del negozio posto in essere al fine in concreto perseguito dall'agente.

Ma quando si procede all'integrazione normativa per via interpretativa nel nostro settore è d'obbligo agganciare la sua applicazione a parametri il più possibile oggettivi. A tal riguardo Giovannini chiama in soccorso le norme costituzionali come metri di comparazione, in particolare suggerisce "*sia le norme costituzionali a presidio dei diritti economici e politici (artt. 2, 41, 42, 47 e 53), poste cioè a garanzia delle libertà economiche individuali, dell'autodeterminazione negoziale e della tassazione conforme all'effettiva capacità contributiva; sia le norme a presidio degli interessi della collettività e del diritto di credito dell'Amministrazione (artt. 2, 3 e 53) sia infine le norme che impongono al consociato il rispetto delle leggi (artt. 2, 53 e 54) cosicché quando nessuna reale ragione sostanziale, in qualche modo riconducibile ai*

²⁰⁵ A. Giovannini, "Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento" in *Rassegna tributaria*, 4/2010, ultimo capoverso a pag.987.

precetti costituzionali richiamati, giustifica l'attività negoziale e quando la condotta aggira la legge per eluderne contenuto ed effetti, la riqualificazione del presupposto d'imposta è diretta conseguenza"²⁰⁶.

Una volta individuato il limite all'integrazione normativa nella necessaria comparazione degli interessi costituzionalmente rilevanti, la norma speciale di interpretazione, che si presterebbe ad operare una valutazione della condotta secondo i parametri del principio antiabuso e quelli della buona fede oggettiva, sarebbe l'art.37-bis del D.P.R. 600/1973 che, secondo questa autorevole dottrina, "...sembra confermare la necessità di operare una valutazione degli interessi oggettivi in gioco e di verificare il rispetto delle regole comportamentali dell'agente, similmente a quanto fin qui sostenuto a proposito di buona fede oggettiva e di abuso"²⁰⁷.

Quanto ai profili strettamente processuali, dall'analisi della segnalata dottrina emerge un dato allarmante in base al quale, all'applicabilità del principio antiabuso qualificato come regola immanente al nostro ordinamento tributario, e quindi non trasfuso in alcuna norma giuridica, consegue, l'assenza di una procedura da seguire sia in fase di accertamento che in quella processuale, il che ha determinato l'asserita rilevanza d'Ufficio dell'abuso del diritto da parte del Giudice in ogni grado e stato del processo (è quanto, in buona sostanza, affermato nella sopra riportate sentenze della Cassazione del 2008)²⁰⁸.

L'obiezione, da più parti avanzata, è chiara: tale situazione implica la insussistenza di tutela del contribuente non solo nella fase pre-processuale ma anche in quella giudiziale, in quanto questi potrebbe dover affrontare per la prima volta la contestazione dell'abuso in una

²⁰⁶ A. Giovannini, "Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento" in Rassegna tributaria, 4/2010, pag. 990.

²⁰⁷ A. Giovannini, "Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento" in Rassegna tributaria, 4/2010, ultimo capoverso del paragrafo terzo, pag. 991.

²⁰⁸ Suprema Corte, sezione tributaria, 4 aprile 2008, n. 8772 e 21 aprile 2008, n. 10257 ; pubblicate in Riv.Dir.Trib., 2008, II, pag. 448 ss.; sentenza n. 25374 del 17 ottobre 2008, tratto dal sito www.cortedicassazione.it .

fase già avanzata del processo, con un evidente compressione del diritto di difesa.

Ad avviso di Giovannini, invece, pare corretto sostenere la rilevabilità d'ufficio del divieto di abuso proprio in virtù della sua qualificazione come principio generale dell'ordinamento, come norma giuridica in senso tecnico, secondo il brocardo *iura novit curia*. Infatti, secondo questa configurazione del divieto, egli ritiene che la sua applicazione debba sottostare alle regole dell'art. 113 del codice di procedura civile, quale fondamento positivo del principio della libertà del giudice di applicare tutte le norme di diritto, anche se non dedotte dalle parti ovvero non dedotte dall'attore nella domanda. Risulta, dunque, irrilevante che il potere di accertamento dell'Amministrazione si consumi con l'adozione del provvedimento costitutivo del credito, in quanto, a parere dell'autore, *“è innegabile che il giudice tributario possa radicare la sentenza su previsioni normative non individuate dalle parti, senza incorrere nel vizio di ultrapetizione, purché questa integrazione non porti in causa fatti diversi da quelli esposti nell'atto di accertamento e in ogni caso non calpesti il diritto alla difesa”*²⁰⁹.

Proprio con riguardo al diritto di difesa del contribuente, la soluzione prospettata sarebbe, per Giovannini, quella di assoggettare la rilevabilità d'ufficio a precise garanzie e stringenti limiti, segnatamente a quelli derivanti dall'art. 101, comma 2, e dall'art. 183, comma 4, del codice di procedura civile; in altri termini, il giudice sarà chiamato a provocare il contraddittorio sull'abuso contestato e permettere al contribuente di contestare la nuova qualificazione giuridica della fattispecie e argomentare sulla bontà della propria condotta, secondo le normali regole di dialettica processuale.

Tale assunto, però, si presta ad un'obiezione difficilmente sormontabile, che risiede nella irragionevole disparità di trattamento sul piano processuale che si verrebbe a creare tra la contestazione di un'evasione

²⁰⁹ A. Giovannini, *“Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento”* in Rassegna tributaria, 4/2010, pag.993.

d'imposta rispetto all'individuazione di una condotta elusiva. In altri termini ci si chiede sulla base di quali motivazioni la rilevabilità d'ufficio sia ammessa con riguardo ad operazioni identificate come elusive, mentre sia preclusa quando si tratti di condotte fraudolente, volte alla sottrazione di materia imponibile, le quali, al pari delle prime, sono lesive dei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività del tributo.

A tal riguardo, risposte, invero poco esaurienti, si ricavano dalla giurisprudenza di legittimità, la quale in una recente pronuncia²¹⁰ dichiara che il rango costituzionale del principio del divieto di abuso del diritto legittimerebbe l'applicazione anche d'ufficio da parte del giudice, a prescindere dalle allegazioni delle parti.

In buona sostanza la natura di principio generale dell'ordinamento rappresenta, secondo questa costruzione teorica sull'abuso del diritto, quel *quid pluris*, rispetto agli altri reati tributari, sufficiente a giustificare la rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio della condotta elusiva.

7. Le ultime novità della Cassazione.

7.1 Cautele nell'accertamento dell'abuso.

La più recente giurisprudenza della Cassazione è tornata sul tema del divieto di abuso del diritto nel 2011, con sentenza emessa dalla Sezione Tributaria contraddistinta dal n. 1372²¹¹, nella quale il Giudice delle leggi offre delle puntualizzazioni di non poco conto sull'utilizzo dell'istituto del divieto di abuso del diritto.

La pronuncia in questione ha ad oggetto un caso di disconoscimento da parte dell'ufficio impositore degli effetti fiscali derivanti da una fusione per incorporazione di alcune società facenti parte dello stesso gruppo.

²¹⁰ Cassazione civile, Sez. trib., sent. n. 7393 11 maggio 2012, in www.altalex.com.

²¹¹ Cassazione civile, Sez. trib., sentenza n. 1372, 21.01.2001, riportata nel massimario 04/2011 del sito www.altalex.com.

In particolare il gruppo *Biochem*, dopo aver acquisito il controllo delle società italiane *IFCI Clonesystem* s.p.a. e *Chemila* s.p.a., nel 1994 acquisiva il controllo di *Ares Diagnostic Holding BV* (società di diritto olandese) a capo del gruppo svizzero Serono, operante in Italia con *Ares Serono Diagnostici* s.p.a. e *Biodata* s.p.a..

Biochem, poi, una volta trasferito il controllo di *IFCI* e di *Chemila* ad *Ares Diagnostic Holding BV*, nel 1995 trasferiva a *Chemila* - a titolo oneroso finanziato con prestiti da terzi - il pacchetto azionario di *Biodata* al fine di unificare sotto la stessa direzione attività produttive della medesima natura esercitate in una realtà industriale.

Il 31 dicembre del 1995 veniva poi perfezionata la fusione per incorporazione di *Biodata* in *Chemila* e nel 1997 *Biodata* s.p.a. e *Ares Serono Diagnostici* s.p.a. (nel frattempo già trasferite a *IFCI Clonesystem* s.p.a.) venivano fuse per incorporazione in quest'ultima che assumeva la denominazione di *Biochem Immunosystem Italia* s.p.a., in seguito *Adaltis Italia* s.p.a..

L'ufficio delle entrate di Tivoli aveva notificato avviso di accertamento IRPEG e ILOR e tributo straordinario di solidarietà per il 1995, per oltre lire 2 miliardi e 300 milioni, alla *Biochem Immunosystems Italia* s.p.a., riprendendo a tassazione interessi passivi su prestiti da terzi, coi quali era stato finanziato l'intero capitale *Biodata*, nell'ambito della suddetta operazione di ristrutturazione infragruppo.

La natura elusiva dell'operazione di cui sopra era stata determinata da due fattori secondo l'ufficio impositore: da un lato attraverso l'assunzione dei relativi costi finalizzati all'abbattimento del reddito, dall'altro perché, ad avviso dell'ente, lo stesso risultato poteva essere ottenuto mediante fusione tra le due società, assoggettata ad una tassazione più onerosa. Infatti, l'Ufficio delle Entrate contestava l'acquisto del pacchetto *Biodata* s.p.a. da parte di *Chemila* s.p.a. e la successiva fusione per incorporazione della prima nella seconda, ritenendo che lo stesso risultato potesse essere conseguito direttamente con la fusione senza previo acquisto del pacchetto azionario che aveva determinato un pesante indebitamento verso i finanziatori

dell'operazione. Si applicava, pertanto, la L. n. 408 del 1990, art. 10. La società promuove ricorso avverso l'accertamento, sostenendo che la predetta norma non era applicabile e che, comunque, si trattava di operazione avente valide ragioni economiche, essendo finalizzata a razionalizzare le strutture produttive del gruppo.

Il ricorso venne parzialmente accolto dalla commissione tributaria provinciale di Roma, secondo la quale nel caso in esame si poneva soltanto un problema di *transfer price* sulla determinazione del valore normale di acquisto del capitale sociale (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 art. 76, (T.U.I.R.) in relazione al quale l'ufficio non ha mosso contestazioni. La stessa commissione confermò, però, l'accertamento per la ripresa della voce perdita fiscale generata da precedente esercizio. Con sentenza emessa nel 2005, la commissione tributaria regionale respinse sia l'appello della società che l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Avverso tale sentenza, l'Adaltis Italia s.p.a. come ricorrente e il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate come resistenti e, a loro volta, ricorrenti in via incidentale, hanno invocato l'intervento della Corte di Cassazione.

Vengono rigettati entrambi i ricorsi, ma per quel che più ci riguarda, non merita accoglimento il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate per ragioni giuridiche diverse, spiega la Corte, da quelle considerate dai giudici di merito nella sentenza impugnata, in base alla quale, l'operazione straordinaria non era sindacabile in quanto non riconducibile alle ipotesi di cui all'art.10 L. 408/1990.

La soluzione, infatti, va ricercata nelle questioni connesse al principio dell'abuso, che, ribadisce la Corte, per consolidata giurisprudenza trova applicazione nell'ordinamento nazionale anche nel campo dell'imposizione diretta.

I giudici di legittimità, in via preliminare, si soffermano sul concetto del principio antiabuso, ribadendone le caratteristiche già evidenziate nei suoi precedenti, in particolare, stabilisce che si considerano abusive

quelle operazioni che, pur formalmente rispettose del diritto interno e comunitario, sono poste in essere al principale scopo di ottenere benefici fiscali contrastanti con la *ratio* delle norme che introducono il tributo o che prevedono esenzioni o agevolazioni.

Il carattere abusivo, come viene specificato nella pronuncia, è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extrafiscali e, disattendendo la tesi sostenuta dalla ricorrente, in base alla quale affinché l'operazione sia ritenuta abusiva lo scopo del risparmio fiscale deve essere esclusivo, la Corte richiama il principio sancito dalla Corte di Giustizia (sentenza *Part Service*)²¹², secondo la quale la presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude il carattere abusivo dell'operazione.

Dalla lettura di questa pronuncia emergono delle considerazioni di una certa singolarità, soprattutto per il carattere innovativo che assumono le affermazioni espresse rispetto ai suoi precedenti. Infatti la Corte mette in evidenza la necessità di utilizzare particolare cautela nell'applicazione di questo istituto, soprattutto con riguardo ad operazioni che attengono alle strategie di mercato dei gruppi di imprese, che non possono essere valutate alla stessa stregua di quelle compiute dall'imprenditore singolo.

E in questo senso, sono significativi alcuni passaggi della pronuncia, riportati qui di seguito:

“Come questa Corte ha già più volte rilevato, l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa [...]” ²¹³

“[...]la cautela che deve guidare l'applicazione del principio,

²¹² Sentenza *Part Service* 21 febbraio 2008, causa C 425/2006, integralmente riportata in www.eur-lex.europa.eu.

²¹³ Cassazione civile, Sez. trib., sent. n. 1372, 21.01.2001 al punto 4.5, riportata nel massimario 04/2011 del sito www.altalex.com.

*qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa*²¹⁴.

In modo ben più significativo, nelle ultime battute, la Corte arriva ad affermare che *“il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale. In particolare, non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto, tale scelta non appare artificiosa, né come tale poteva considerarsi soltanto perché comportava un maggiore risparmio fiscale*²¹⁵.

Un altro aspetto di particolare importanza, su cui la Corte si sofferma, è quello relativo alle regole che governano l'onere probatorio. A tal riguardo, la Corte, ribadisce che incombe sull'Amministrazione finanziaria, da una parte, l'onere di spiegare perché la forma giuridica impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa e che è a carico del contribuente, dall'altra, provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale.

Questo regime di ripartizione dell'onere probatorio trova fondamento nel principio di proporzionalità dell'ordinamento comunitario²¹⁶ e negli artt. 42 e 24 della nostra Costituzione.

²¹⁴ Cassazione civile, Sez. trib., sent. n. 1372, 21.01.2011, al punto 4.6, riportata nel massimario 04/2011 del sito www.altalex.com.

²¹⁵ Cassazione civile, Sez. trib., sent. n. 1372, 21.01.2011, ultimo capoverso, punto 4.7, in www.altalex.com.

²¹⁶ Espresso nella sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997 in causa C - 28 / 95, A. *Leur Bloem*, che il testo della pronuncia esplicitamente richiama.

La pronuncia fin qui presa in considerazione si ricorda per la portata innovativa dei contenuti qui di sopra esposti, sintomatici del fatto che il Giudice delle leggi sembra aver percepito il rischio di un'applicazione indiscriminata della clausola antiabuso.

7.2 La rilevanza sanzionatoria dell'elusione.

Un' ulteriore questione problematica da prendere in considerazione, attiene ai profili sanzionatori delle condotte ritenute abusive. La questione è fondamentalmente questa: ci si chiede se sia o meno lecito, da parte dell'Amministrazione finanziaria, infliggere sanzioni amministrative connesse al recupero della tassazione, per effetto del disconoscimento degli effetti fiscali di un'operazione dichiarata abusiva.

In mancanza di chiare indicazioni normative, in dottrina il pendolo oscilla tra due orientamenti:

- il primo ²¹⁷, sostiene l'applicabilità delle sanzioni ai comportamenti abusivi contestati, in virtù del mero fatto di avere impropriamente indicato nella dichiarazione dei redditi ricavi o costi alterati e di conseguenza un'imposta inferiore a quella dovuta;
- il secondo orientamento ²¹⁸, invece, esclude la sanzionabilità della violazione del divieto di abuso del diritto sulla base della considerazione per la quale il recupero della tassazione, a seguito del disconoscimento degli effetti fiscali dell'operazione, ha di per se un contenuto sanzionatorio.

A favore della seconda delle due tesi, condivisibile soprattutto in ossequio al principio di legalità che impone la determinatezza e la tassatività della fattispecie, sembra deporre anche la Corte di Giustizia nella nota sentenza Halifax, nella quale testualmente si legge : “*Occorre*

²¹⁷ E. Zanetti, *Abuso del diritto: in particolare sulla rilevanza d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni*, in *il Fisco* n. 38/2010, p. 6123.

²¹⁸ Lupi, *Esperienze giurisprudenziali su elusione e la sua sanzionabilità*, in *Riv. Giur. Trib.* n. 7/2007; L. Cardascia, *Inapplicabilità delle sanzioni per comportamenti elusivi*, in *Corriere tributario* n. 7/2007 pp. 562 ss.

altresì ricordare che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte (v., in tal senso, sentenza Emsland-Stärke). ”²¹⁹

Anche la giurisprudenza nazionale, in un primo momento, propendeva per questo orientamento e in tal senso si segnalano le sentt. nn. 12042/2009 e 22994/2010.

Con la prima, sentenza del 25 maggio 2009 n. 12042²²⁰, la Suprema Corte dispone che non sono sanzionabili le condotte elusive per oggettiva incertezza sulla portata della norma violata.

In particolare, la Corte era stata chiamata a pronunciarsi in merito ad un'operazione relativa alla cessione di un complesso aziendale, che si è perfezionata tra una stabile organizzazione non residente a favore di una società dello stesso gruppo, operazione per la quale erano state indicate delle passività oggetto di contestazione da parte dell'ufficio accertatore.

Tra i dati del processo, che la sentenza in questione descrive, si registra che nel 2002 veniva notificato un accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate a B.I. s.r.l., al signor B.T.F., a V.D.B.I. S.p.a. (in seguito U.I. s.r.l.) e al signor B.D., per il recupero di lire 7.585.442.613, a titolo di maggiore imposta di registro per la vendita di un ramo di azienda effettuato da V.D.B. S.p.a. a B..

Proprio su questa cessione l'ufficio aveva disposto una rettifica, per effetto del disconoscimento di alcune passività non debitamente documentate ovvero poste in essere a scopo elusivo.

I contribuenti presentano ricorso, che viene accolto dalla Commissione provinciale di Milano per asserita infondatezza della pretesa fiscale, avendo giudicato illegittimi gli avvisi di rettifica, in quanto le passività

²¹⁹ Punto 93 della sentenza Halifax: Corte di Giustizia, Grande Sezione, causa C-255/02, 21 febbraio 2006, in www.cortedicassazione.it, sezione Giurisprudenza Comunitaria.

²²⁰ Riportata su Corriere Tributario, n. 25/2009, pp.1992 ss.

di ordine commerciale e finanziario, influenti sulla base imponibile (data dal valore del ramo d'azienda trasferito) apparivano giustificate e risultavano dalle scritture contabili sia della ditta cedente, che, dopo l'atto di trasferimento, da quelle della cessionaria.

L'ufficio propone ricorso, che viene parzialmente accolto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, secondo la quale l'esistenza delle passività dei debiti di natura commerciale appare giustificata, in quanto frutto di una libera contrattazione delle parti, mentre non lo sono altrettanto le passività per debiti di natura finanziaria.

A parere della Commissione, infatti, il debito di natura finanziaria (di lire 100 miliardi) non soddisfa il requisito delle valide ragioni economiche, per cui le relative passività iscritte sembrerebbero derivare da un intreccio di operazioni che, pur non presentando rilievi opinabili sotto il profilo del diritto ordinario, non rispetta l'ordinamento tributario italiano, sussistendo presunzioni gravi, precise e concordanti che dimostrano un preordinato intento elusivo.

A questo punto, i contribuenti si rivolgono alla Corte, per chiedere la cassazione della sentenza, indicando quattro motivi di ricorso. La Corte di Cassazione respinge i primi tre motivi, in quanto condivide l'iter logico argomentativo che ha portato la Commissione a riscontrare, dall'intreccio di operazioni aventi ad oggetto finanziamenti, il convincimento di trovarsi in presenza di presunzioni gravi precise e concordanti circa la mancanza di valide ragioni economiche e di conseguenza all'intento elusivo di sottrarre imponibilità fiscale ; ma accoglie l'ultimo motivo di ricorso, dichiarando la non spettanza delle sanzioni applicate.

A tale ultimo proposito, la Corte ritiene la domanda dei contribuenti fondata proprio per le *“obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come*

l'abuso del diritto [...]”²²¹ e nel dispositivo “cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni applicate”²²².

L'altra sentenza della Cassazione, la n. 22994²²³, emessa quasi un anno dopo, il 12 novembre del 2010, segue l'impostazione della precedente ed esclude la sanzionabilità delle operazioni lesive del principio antiabuso.

Nello specifico la pronuncia, stavolta, riguardava un caso di *dividend washing*, per il quale l'Agenzia delle entrate di Como aveva accertato nel 2002 alla società Intesa Lariana in liquidazione, il recupero in tassazione IRPEG pari a 4.703.131,00 per l'anno 1997. La ripresa in tassazione derivava dal mancato riconoscimento di crediti d'imposta sui dividendi e di ritenute alla fonte sui dividendi, portati in detrazione nella dichiarazione dei redditi, i quali erano maturati a seguito di acquisti che l'amministratore Terenzio aveva effettuato sul mercato nazionale ed estero di società non operative. Queste ultime venivano temporaneamente riattivate, con creazione di dividendi fittizi erogati dalle società partecipate in parte distribuite ai soci sottoforma di utili, e dei quali le società gestite da parenti e collaboratori dell'amministratore delegato Terenzio chiedevano il rimborso per poi tornare immediatamente inattive.

In primo grado, la Commissione tributaria provinciale da ragione all'Agenzia delle entrate di Como e respinge il ricorso della società, del liquidatore S.G. e degli amministratori B.A. e T.P., a cui era stato notificato l'accertamento.

Anche la Commissione Regionale della Lombardia, con sentenza del 27 gennaio 2005, ha ritenuto adeguatamente motivato l'atto di

²²¹ Cassazione, Sez. trib., Sent. n. 12042, 25 maggio 2009 (1° aprile 2009), in *Corriere tributario*, n. 25/2009 (citato in nota 112), pag. 1995 (punto 4.3).

²²² Cassazione, Sez. trib., Sent. n. 12042, 25 maggio 2009 (1° aprile 2009), in *Corriere tributario*, n. 25/2009 (citato in nota 112), pag. 1995 (in *Dispositivo*).

²²³ Cassazione civile, Sez. trib., sent. n. 22994, 12.11.2010 tratta da *“Fisco, elusione, sanzionabilità, vuoto normativo”*, www.altalex.com.

accertamento e conforme alla valutazione operata dalla Banca d'Italia, quale organo di vigilanza, che si era espresso per la fittizietà delle operazioni finanziarie e societaria poste in essere da società, amministratori e liquidatore.

A questo punto viene adita dai contribuenti la Cassazione, sulla base di quattro motivi, tra i quali, per quel che più ci riguarda, viene denunciata la insufficienza e la illogicità della motivazione della sentenza di secondo grado sulla valutazione di correttezza operata in merito all'avviso di accertamento. In altri termini, secondo i ricorrenti, i giudici della Commissione regionale non avrebbero spiegato le ragioni per le quali hanno considerato sufficientemente motivato l'atto di accertamento, in cui sono stati esposti acriticamente una serie di fatti relativi all'incasso dei dividendi, soprattutto in considerazione del fatto che le operazioni esposte sono state qualificate dall'Ufficio come "fittizie" (sicché sarebbe stato "fittizio" anche l'incasso dei dividendi) mentre per la Polizia tributaria si trattava di operazioni "reali", compiute a fini meramente elusivi.

Secondo la Cassazione, questa motivazione è da ritenersi infondata, per tutta una serie di ragioni che ci permettono di trarre importanti considerazioni sotto il profilo della sanzionabilità delle operazioni elusive. In particolare, la Corte ritiene che non ci sia alcun contrasto tra la qualifica operata dalla Polizia tributaria e quella dell'ufficio, in quanto *“Operazioni economiche quali quelle contestate, realizzate al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, sono infatti operazioni fittizie, in quanto elusive, perché attuate per un fine distorto, nel senso che, mentre incidono, diminuendolo, sul gettito fiscale, contrastano con l'utilità sociale, che costituisce limite alla realizzazione di qualsiasi valida iniziativa economica”*; immediatamente dopo afferma che *“il contrasto all'elusione, quando non vi sia condotta fraudolenta, non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non abbia commesso violazioni, ma quella di garantire l'eguaglianza del*

trattamento fiscale attraverso la riconduzione al regime loro proprio delle operazioni impropriamente sottratte a tale regime ”²²⁴.

A conclusioni apparentemente opposte è pervenuta la Suprema Corte nel 2011, che con sentenza 25537²²⁵ ha sancito la sanzionabilità amministrativa dell’operazione elusiva, per comprovata difformità della condotta del contribuente rispetto a quanto dichiarato.

L’operazione, che veniva contestata dall’Agenzia delle entrate di Carpi, consisteva nel fatto la S.M.C.Holding S.p.a., aveva ceduto alcune società del proprio gruppo, alla Kelyan S.p.a., capofila di un altro gruppo societario, attraverso il trasferimento di partecipazioni avvenuto in due fasi e per il tramite di altre società. In altri termini, essendo la cessione avvenuta in due momenti ravvicinati, nella prima la S.M.C trasferiva il 60% delle partecipazioni delle controllate, mentre nella seconda la Kelyan acquisiva il residuo 40% non direttamente ma per il tramite di altra società, la S.M.C. computer, la seconda cessione non fu ritenuta dall’Ufficio supportata da valide ragioni economiche e quindi venne reputata elusiva ai sensi dell’art.37-bis del D.P.R. 600/1973.

L’atto di accertamento per il recupero della maggiore imposta IRPEG, IRAP e Iva, notificato nel 2006, e impugnato per asserita infondatezza da parte della società S.M.C.Holding S.p.a., venne confermato sia in primo grado, dalla Commissione tributaria provinciale di Modena, sia in secondo grado, dalla Commissione tributaria regionale dell’Emilia-Romagna, che con sentenza 27.10.2008 rigettava l’appello principale della società predetta.

A questo punto il gruppo S.M.C. presenta ricorso per Cassazione, adducendo ben sedici motivi, dei quali, molto brevemente, si ricorda da un lato la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 600/1973 art.37-bis, nonché dei principi costituzionali e comunitari in tema di abuso del diritto, dall’altro, l’inapplicabilità della sanzione amministrativa rispetto

²²⁴ Cassazione civile, Sez. trib., sent. n. 22994, 12/11/2010 tratta da “Fisco, elusione, sanzionabilità, vuoto normativo”, nel paragrafo dedicato ai “motivi della decisione”, su www.altalex.com,

²²⁵ Cassazione civile, sez. tributaria, sent. n. 25537, 30/11/2011, riportata su www.altalex.com , dal quale è tratta la ricostruzione del caso.

all'ipotesi di ritenuta elusione fiscale che, a parere del ricorrente, dovrebbe solo determinare l'inopponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria.

Il ricorso viene giudicato complessivamente infondato. Il giudice di legittimità, infatti, relativamente all'erronea applicazione della norma antielusiva e dei requisiti richiesti per l'abuso del diritto, chiarisce che *“se è vero infatti che per ritenere verificata una ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'art. 37 bis, è necessario che gli atti diretti ad ottenere vantaggi fiscali con l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario siano privi di valide ragioni economiche, questo ultimo requisito, a differenza dei primi due, può ritenersi implicitamente verificato, ove si assuma, come nella sentenza impugnata, che l'unico motivo dell'aggiramento della norma tributaria sia il conseguimento di un vantaggio fiscale”*²²⁶.

In altri termini, la società contribuente non si era difesa sul piano della legittimità sistematica della propria condotta ma aveva erroneamente asserito che l'Ufficio precedente avrebbe dovuto dimostrare la mancanza delle valide ragioni economiche, poste a fondamento della propria strategia difensiva. Al contrario, secondo quanto ampiamente sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità nel 2010²²⁷, se da un lato *“la prova, sia del disegno elusivo, sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire al quel risultato fiscale, incombe sulla amministrazione finanziaria”*, dall'altro *“grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate”*.

Quanto al problema delle sanzioni, la Corte, ribadisce il fatto che la sanzionabilità di una condotta elusiva possa essere dichiarata solo in presenza di specifiche disposizioni di legge e che, nel caso concreto, sia

²²⁶ Tratto dal testo della sentenza n. 25537 del 30/11/2011 in “motivi della decisione”, riportata su www.altalex.com.

²²⁷ Cass. Sez. trib. sent. n. 20030, 22 settembre 2010, in bancadati *DeJure*.

presente un fondamento normativo chiaro e univoco a sostegno della sanzione comminata.

In particolare, la Suprema Corte ritiene che le conseguenze di un atto di accertamento, proteso al disconoscimento del vantaggio fiscale ottenuto in modo elusivo, in ossequio all'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973, siano da ricercare nell' art. 1, comma 2, del D.lgs. 471/1997, in base al quale *“se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte”*²²⁸. Da qui, attenta dottrina²²⁹, a differenza di quanto affermato da altri commentatori “frettolosi”, ha dedotto, in modo del tutto condivisibile, che la pronuncia non sancisce la sanzionabilità di tutte le fattispecie elusive, ma, al contrario, testualmente nega l'applicabilità delle sanzioni amministrative a fronte della *“violazione non di una precisa disposizione di legge ma di un principio generale, quale quello antielusivo ritenuto immanente al sistema”*²³⁰, per violazione dei principi di legalità e tassatività delle sanzioni.

A sostegno delle proprie conclusioni, i giudici di legittimità identificano nell'art. 1, 2° comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 il *“fondamento chiaro ed univoco”*²³¹ delle sanzioni amministrative, in base al quale non si considera quale criterio scriminante la violazione della legge, la

²²⁸ Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 “Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662”, tratto dal sito www.parlamento.it.

²²⁹ L.R. Corrado, “Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile”, in diritto e pratica tributaria n. 4/2012, pp. 777 ss.

²³⁰ Cass. Sez. trib. n. 25537, 30 novembre 2011, in Diritto e pratica tributaria n. 4/2012, pag. 764.

²³¹ Cass. Sez. trib. sent. n. 25537, 30 novembre 2011, in Diritto e pratica tributaria n. 4/2012, pag. 765

sua elusione o l'aggiramento, ma si ritiene sufficiente che le voci di reddito evidenziate siano inferiori a quelle accertate. In conseguenza di quanto sopra sostenuto, la Suprema Corte conclude:

“In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento.[...]”

Presupposto di detta applicazione è il dato non contestato della diretta applicabilità alla fattispecie dell'art.37- bis in relazione all'oggetto dell'accertamento.”²³²

²³² Cass. Sez. trib. sent. n. 25537, 30 novembre 2011, in Diritto e pratica tributaria n. 4/2012, p. 765.

CAPITOLO III

PROPOSTE DI LEGGE VOLTE A CODIFICARE NEL NOSTRO ORDINAMENTO TRIBUTARIO LA FATTISPECIE DELL'ABUSO DEL DIRITTO

1. Proposte di modifica per una regolamentazione dell'abuso del diritto

La strada fin qui percorsa sull'abuso del diritto porta a riconoscere alla giurisprudenza domestica un ruolo di supplenza alle scelte, o per meglio dire, alle non scelte del legislatore tributario.

Le implicazioni più evidenti dell'elaborazione giurisprudenziale si identificano in un decisivo potenziamento delle capacità dell'amministrazione finanziaria e del sistema tributario generale di reagire ad una tipologia di operazioni destinate, insieme all'evasione, ad esporre il sistema di prelievo a seri rischi.

In buona sostanza bisogna dare atto alla giurisprudenza di avere offerto, con l'abuso del diritto, la soluzione non codificata di un principio generale antielusivo che il legislatore non è stato (forse) in grado di introdurre, facendo invece ricorso ad interventi limitati per ambito e per fattispecie impositive.

D'altra parte non si può tacere sulle diffuse preoccupazioni mosse verso una reazione eccessiva e scomposta del sistema, paventando il rischio che la censura della disapplicazione trovi spazio in maniera incontrollata e sulla base di interpretazioni non ancorate a regole certe e prevedibili.

È proprio alla luce di queste riserve che viene esortato il legislatore a ricercare una soluzione normativa in materia.

A titolo esemplificativo si richiama un'iniziativa assunta congiuntamente da tre associazioni imprenditoriali²³³ che, in una lettera trasmessa all'allora ministro dell'Economia Tremonti, mettono in evidenza le ricadute negative sugli *“obiettivi di fuoriuscita dalla crisi economica”* derivanti soprattutto dai pesanti e devastanti effetti di accertamenti fiscali *“basati sull'esistenza di un generalizzato divieto di utilizzo improprio dell'ordinamento allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”*²³⁴.

In altri termini, viene indiscutibilmente denunciato il *vulnus* arrecato a beni fondamentali quali la certezza del diritto, l'affidamento e la prevedibilità dell'operare di accertatori e giudici, che ha come conseguenza quello di determinare un effetto paralizzante ad ogni legittima pianificazione fiscale da parte delle imprese.

Da ciò si ritiene *“indispensabile”* riportare la materia dell'abuso del diritto alla sua sede naturale, quella legislativa, tramite un intervento *“che abbia il carattere di principio generale dell'ordinamento tributario al pari dello Statuto del Contribuente”*²³⁵.

È in questo contesto che nel corso della XVI legislatura Nel corso della XVI legislatura sono state presentate alcune proposte di legge²³⁶ volte a codificare e a disciplinare nell'ordinamento tributario la fattispecie dell'abuso del diritto; tutte le proposte suggerivano di modificare l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, la proposta di modifica siglata Leo (A.C.2521) avrebbe sostituito l'art. 37- *bis* dal seguente:

²³³ “ABI,ANIA e Confindustria, Abuso del diritto, lettera al ministro Tremonti”, 17 Gennaio 2011, in www.confindustria.it.

²³⁴ Pag. 2 del testo, “ABI,ANIA e Confindustria, Abuso del diritto, lettera al ministro Tremonti”, 17 Gennaio 2011, in www.confindustria.it.

²³⁵ Pag. 3 del testo, “ABI, ANIA e Confindustria, Abuso del diritto, lettera al ministro Tremonti”, 17 Gennaio 2011, in www.confindustria.it.

²³⁶ A.C. 2521 Leo, A.C. 2578 Strizzolo, A.C. 2709 Jannone, tratti da www.leg16camera.it.

“Art. 37- bis Disposizioni antielusive e abuso del diritto.

1. Sono inopponibili all'Amministrazione Finanziaria gli atti, i fatti e i negozi anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche e volti ad ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. La disposizione dei periodi precedenti si applica a condizione che i comportamenti ivi indicati siano diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario .”

Più precisa risulta essere la ricostruzione contenuta nelle proposte Strizzolo (A.C. 2578) e Jannone (A.C.2709) che identificano, al contrario di quella precedentemente indicata, il concetto di abuso del diritto:

“Disposizioni antielusive e per il contrasto dell'abuso di diritto.

1. Sono in opponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare, anche mediate l'abuso del diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge, obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere, riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti. Al fine del presente articolo, costituisce abuso del diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato a ottenere vantaggi fiscali illegittimo, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla norma tributaria.”

In queste ultime proposte viene inserito il comma 1-bis, nel quale testualmente si precisa che :

“ È fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportano l'applicazione più favorevole”

Nella *Relazione illustrativa*, riferita alla proposta di legge Leo²³⁷, vengono messi in luce aspetti importanti della regolamentazione a carattere generale ivi contenuta, sintomatici di una presa di coscienza da parte del legislatore del fatto che le “*obiettive condizioni di incertezza*” in cui versano gli operatori economici sono frutto di “*una legislazione frammentaria e incerta, una giurisprudenza oscillante...e una prassi amministrativa debole...e troppo legata alla convenienza...*”. Significative in tal senso sembrano essere talune espressioni riportate qui di seguito:

“Quello fiscale costituisce, da sempre, uno dei fondamentali fattori di attrazione (o di avversione) nella scelta del Paese in cui collocare le strutture produttive e commerciali, da parte degli imprenditori; espressione e parametro, al tempo stesso, di competitività e di concorrenza sul piano internazionale. La presente proposta di legge intende definire il contenuto, i limiti e l’ambito di applicazione del principio dell’ ‘abuso del diritto’...”

“La Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha affermato che il divieto dell’abuso del diritto è un principio immanente nell’ordinamento tributario nazionale.....” il che renderebbe opportuna una regolamentazione attraverso l’introduzione di una o più norme di legge valide “*per l’insieme delle imposte e per la generalità dei contribuenti*”.

Nelle parti conclusive, si segnala l’esigenza che “*l’abuso del diritto*” vada “*contrastato non in via amministrativa o giurisprudenziale, ma in via legislativa*”; una tale esigenza trova valido supporto nelle parole della Corte di Giustizia, che vengono in tal modo richiamate nella relazione : “*Vanno senz’altro ostacolati i ‘comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta*”²³⁸, ma senza

²³⁷ “Proposta di legge per una regolamentazione, ‘per principi’ del c.d. *ABUSO del DIRITTO*. Relazione illustrativa”, in A.N.T.I. 11 aprile 2011.

²³⁸ Cfr C.G.C.E. 12/09/2006, C- 196- 04.

osteggiare o scoraggiare l'esercizio delle libertà fondamentali dell'operatore economico e del cittadino".

Di fatto nel corso dell'esame alla Camera²³⁹ del decreto legge n. 16/2012²⁴⁰ sono state presentate proposte emendative atte a limitare e a definire l'area del legittimo risparmio di spesa. In particolare un emendamento a firma Leo mirava a disciplinare l'abuso del diritto tributario, ma, a seguito dell'impegno del Governo a definire la questione nell'ambito di un successivo disegno di legge, fu ritirato.

Il disegno di legge in questione, **A.C. 5291**, reca una delega al Governo ad adottare, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del disegno di legge, uno o più decreti legislativi, recanti la revisione del sistema fiscale. Tale delega intende intervenire per correggere alcuni aspetti critici del sistema al fine di renderlo più favorevole alla crescita e all'equità. In questo quadro viene previsto un provvedimento organico sull'abuso del diritto, adeguatamente approfondito e tecnicamente funzionale.

Il Capo III, rubricato *“Contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale e revisione del rapporto tra fisco e contribuente”*, prevede una delega al Governo per l' *“introduzione nel sistema tributario di una definizione generale di abuso del diritto, da unificare con quella dell'elusione fiscale, rendendola applicabile a tutti i tributi.”*, evidenziando altresì come *“Il dibattito già svolto in Parlamento, su iniziativa dei gruppi parlamentari”* ha posto l'accento sull'opportunità *“di una norma generale anti-abuso per tutte le imposte, non vincolata da un'elencazione tassativa di fattispecie [...]”*.

Tra gli obiettivi delineati dal governo vi è il perseguimento, attraverso una chiara definizione della fattispecie dell'abuso del diritto, della

²³⁹ Camera dei Deputati, VI Commissione Finanze, seduta del 12 Aprile 2012, in www.leg16camera.it.

²⁴⁰ DECRETO-LEGGE 2 marzo 2012, n. 16 “Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento”.

certezza del sistema tributario, anche al fine di garantire al contribuente il diritto di scelta tra regimi alternativi, quando l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali "non marginali"; la delega introduce poi norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata (articolo 3, comma 2).

Di fatto, l'iter parlamentare non si è concluso e alcuni interventi proposti nel disegno sono peraltro confluiti in decreti-legge o altri provvedimenti (la tassazione dei redditi di natura finanziaria, l'introduzione di un aiuto alla crescita economica - ACE, la rimodulazione delle aliquote IVA e accise, la revisione della riscossione degli enti locali, gli interventi in materia di semplificazione, ecc), tra questi non si registrano quelli in materia di elusione fiscale e abuso del diritto.

2. La nuova delega fiscale: possibile soluzione e punti critici.

Con Legge 11 marzo 2014 n. 23 il governo viene delegato ad operare una revisione dell'ordinamento fiscale al fine di garantire, secondo la dicitura del titolo della delega, *“un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”*²⁴¹.

Questo provvedimento predispone, in particolare, un pacchetto di riforme alquanto nutrito, destinato ad abbracciare più settori . I sedici articoli di cui si compone riguardano: principi generali e procedure di delega; revisione del catasto dei fabbricati; norme in materia di evasione ed erosione fiscale; revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali; semplificazione fiscale e revisione del sistema sanzionatorio; ma soprattutto, per quel che ci riguarda, la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale.

Ai sensi di quanto dispone l'art.1 della legge delega, in materia di principi generali che devono guidare il Governo nella stesura dei decreti

²⁴¹ Tratto dal titolo della Legge 11 marzo 2014 n. 23 pubblicata in www.gazzettaufficiale.it .

legislativi, questi devono essere adottati nel rispetto degli artt. 3 e 53 Cost., del diritto dell'Unione Europea, dello Statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000 n. 212) e secondo i criteri direttivi generali indicati nella stessa legge:

- a) *“Tendenziale uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento ai profili della solidarietà, della sostituzione e della responsabilità;*
- b) *Coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;*
- c) *Coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia ed invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludono comunque la possibilità di sanatoria per la carenza di motivazione e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;*
- d) *Tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione dei crediti d'imposta spettanti al contribuente e dei debiti a suo carico.”*²⁴²

L'articolo 5 della delega affronta la spinosa questione dell'elusione fiscale attraverso la disciplina dell'abuso del diritto, cercando di mettere dei punti fermi sulla definizione e sui presupposti per la configurazione di una condotta abusiva, tenendo conto delle garanzie inerenti la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni.

²⁴² Articolo 1 del testo della legge 23/1024, in www.gazzettaufficiale.it (cit. in nota 7).

Entrando nello specifico, l'articolo in questione dispone *“la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 [...]”*²⁴³. Si tratta di un'importante Raccomandazione della Commissione²⁴⁴, adottata il 6 dicembre 2012, indirizzata agli stati membri e riguardante il settore dell'imposizione diretta.

Per espressa previsione, contenuta nell'*incipit* della stessa raccomandazione, per pianificazione fiscale aggressiva deve intendersi lo sfruttamento a proprio vantaggio degli aspetti tecnici di un sistema fiscale, che può assumere svariate forme e viene posta in essere al fine di ridurre l'ammontare d'imposta dovuta. Si segnala altresì come la stessa sia sempre stata considerata una pratica legittima nei paesi di tutto il mondo, ma che con il passare del tempo, le strutture di cui si è avvalsa siano diventate più sofisticate, al punto da dare origine ad operazioni in contrasto con lo scopo della norma.

Da ciò se ne deduce che anche dal fronte europeo la *tax planning*, quale attività diretta al raggiungimento della base imponibile minima, si risolve nella legittima applicazione della legge tributaria; assume, invece, l'accezioni di “aggressiva” laddove venga posta in essere attraverso operazioni legali in contrasto con lo scopo delle norme.

Tale assunto, non può che riportarci a quelle importanti considerazioni espresse dalla Corte di Cassazione, nella sentenza n. 1465/2009²⁴⁵, in cui, i giudici mettono l'accento sull'idea, non loro ma elaborata dalla giurisprudenza comunitaria, che si possa parlare di comportamento abusivo solo in presenza di operazioni che procurino un vantaggio

²⁴³ Articolo 5 del testo della legge 23/1024, in www.gazzettaufficiale.it (cit. in nota 7).

²⁴⁴ Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE), riportata sul sito www.ilfiscooggi.it.

²⁴⁵ Corte di Cassazione, sez. tributaria civile, sentenza 21 gennaio 2009 n. 1465, in www.ilsole24ore.com.

fiscale “*contrario all’obiettivo perseguito*”²⁴⁶ : non c’è, dunque, sovrapposizione tra il conseguimento di un risparmio fiscale e il concetto di abuso del diritto. Nello stesso senso si pronuncia la Commissione europea, secondo la quale “*i paesi di tutto il mondo hanno sempre considerato la pianificazione fiscale come pratica legittima.*”.

Tra le forme patologiche che possono assumere le pratiche di pianificazione fiscale vengono citate le doppie detrazioni e la doppia non imposizione, di fronte alle quali si registra una notevole difficoltà degli stati membri a proteggere le loro basi imponibili dall’erosione che ne consegue.

“Le disposizioni nazionali vigenti in questo settore non sono pienamente efficaci, soprattutto a causa della dimensione transnazionale di molte strutture di pianificazione fiscale e della maggiore mobilità dei capitali e delle persone”.

Proprio per questo, parafrasando il testo del provvedimento, il legislatore europeo incoraggia tutti gli Stati membri a seguire lo stesso approccio generale nei confronti della pianificazione fiscale aggressiva, contribuendo così a ridurre le distorsioni esistenti, nella prospettiva di conseguire un migliore funzionamento del mercato interno.

In merito alle pratiche abusive, la disposizione è contenuta all’art. 4 della raccomandazione e sancisce che “*per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell’ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l’elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all’Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi*”²⁴⁷.

Al punto successivo, 4.2, viene suggerito un modello di clausola antiabuso dal quale il legislatore nazionale dovrebbe prendere spunto,

²⁴⁶ Punto n. 6, Cass. Sent. 1465/2009 (cit. nota sopra), in www.ilsole24ore.com.

²⁴⁷ Punto 4.1 della Raccomandazione 2012/772/UE, in www.ilfiscooggi.it.

ossia *“Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica»”*.

Laddove, per espressa indicazione testuale, per *costruzione artificiosa* si deve intendere una transazione, un regime, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno, un evento, che manchi di sostanza commerciale; il che si verifica in presenza di taluni requisiti ivi stesso contemplati.

Tra questi, il primo che viene individuato risulta, a mio avviso, decisivo nella valutazione dell'abusività della condotta, in quanto, a bene vedere, richiama quel parametro fondamentale atto a distinguere la semplice pianificazione fiscale da quella c.d. “aggressiva”: *“[...]la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili”*²⁴⁸.

Invero, il richiamo alla “sostanza economica”²⁴⁹ ci riporta ad una soluzione del problema dell'elusione fiscale prospettata, negli anni quaranta del secolo scorso, dalla Scuola Pavese di Benedetto Griziotti, il metodo c.d. funzionale²⁵⁰.

L'interpretazione funzionale del diritto, infatti, muoveva dall'assunto in base al quale il tributo è un fatto essenzialmente economico, tale per cui esso andrebbe applicato tenendo conto unicamente della sostanza economica delle operazioni e non alla loro forma contrattuale. Benché la soluzione prospettata non ebbe particolare fortuna, in quanto giurisprudenza e dottrina²⁵¹ accolsero la seconda tendenza, quella

²⁴⁸ Punto 4.5 della Raccomandazione 2012/772/UE, in www.ilfiscooggi.it.

²⁴⁹ Punto 4.1 della Raccomandazione 2012/772/UE, in www.ilfiscooggi.it.

²⁵⁰ Di cui si è parlato più approfonditamente nel Capitolo I, pag.4.

²⁵¹ Uckmar, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in dir.prat.trib., 1937;

riconducibile alla scuola Romana, per la quale la ricerca dell'effetto economico dell'atto fosse del tutto preclusa all'amministrazione finanziaria, essa ci appare adesso come la soluzione più adeguata al problema dell'elusione fiscale. Lo dimostra non soltanto il riferimento alla "sostanza economica" da parte della Commissione europea al punto 4.2 della Raccomandazione, ma anche la circostanza, di non poco conto, che in modo analogo operano i principi della *economic substance doctrine* e del *business purpose* elaborati dalla giurisprudenza statunitense per reprimere l'elusione fiscale, in base ai quali, affinché non si verifichi elusione con la conseguente negazione del risparmio d'imposta, l'operazione deve avere una motivazione economica reale e sostanziale (*economic substance*) e la relativa finalità (*business purpose*) deve realizzare un vantaggio economico a prescindere dal risparmio d'imposta.²⁵²

A bene vedere, il metodo funzionale allora prospettato e il ricorso all'abuso del diritto sembrano volgere ai medesimi risultati, ovvero la disapplicazione delle norme fiscali aderenti alla tipologia contrattuale dell'atto posto in essere, in favore dell'applicazione della più sfavorevole disciplina fiscale conforme agli effetti economici che l'atto stesso è diretto a realizzare.

In ossequio, dunque, ai postulati provenienti dal fronte europeo di cui sopra, la Legge delega del nostro legislatore prevede, da un lato, che la condotta abusiva venga definita come l'uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica norma, e dall'altro, che venga garantita la libertà di opzione al contribuente tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. A tal fine, il capoverso successivo dell'art. 5, segnala due criteri che il Governo dovrà seguire :

Berliri A., *negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro?*, in Riv.dir.fin, 1941;
Rastello, *Il tributo di registro*, Roma, 1955 e ivi ampi richiami alla giurisprudenza.

²⁵² Informazioni tratte da "L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista" di Francesco Prosperi, in Diritto e pratica tributaria Vol. 83, n. 4/ 2012, pag. 717-753.

- 1) *considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come clausola prevalente dell'operazione abusiva;*
- 2) *escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente.*

Sul piano procedimentale, la delega sancisce che le condotte abusive vengano considerate inopponibili all'amministrazione finanziaria e che alla stessa sia riconosciuto il potere di disconoscere il relativo risparmio d'imposta.

Quanto al regime probatorio il legislatore sembra avere pienamente recepito e fatte proprie le recenti soluzioni abbracciate dalla giurisprudenza di legittimità²⁵³, la quale ha marcatamente ribadito l'attribuzione dell'onere della prova, relativa ad una pratica presuntivamente elusiva, all'Amministrazione Finanziaria. Nello stesso senso la delega prevede che la disciplina debba porre a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo, le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità alla logica di mercato. Mentre pone a carico del contribuente l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso alle operazioni compiute, parimenti si legge nella predetta sentenza: *“Per converso incombeva alla società contribuente opporre l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico che giustificassero quel genere di*

²⁵³Corte di Cass., sez.V civile, sent. n. 1465 del 21 gennaio 2009 (punto 6), in www.ilsole24ore.com.

A livello strettamente processuale, il legislatore obbliga il Governo alla previsione di specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria, a tutela del diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

Se si parte dal presupposto che la teorica dell'abuso del diritto si debba considerare utile a risolvere il problema dell'elusione fiscale, non ritengo si possa dubitare dell'opportunità di questo intervento volto a circoscrivere l'operatività del principio in questione entro confini normativi determinati dal legislatore.

Alla luce di quanto è emerso dall'evoluzione giurisprudenziale in precedenza analizzata, le soluzioni di stampo civilistico adottate dalla Cassazione nelle pronunce del 2005²⁵⁵ si sono rivelate fallimentari. Infatti, la possibilità di estendere l'istituto della frode alla legge all'elusione d'imposta si scontrava con l'idea che le norme imperative, alle quali si riferisce l'art. 1344, sono unicamente le norme civilistiche proibitive e non anche quelle meramente inderogabili. Ciò risultava, peraltro, essere confermato dall'ultimo inciso del terzo comma dell'art.10 dello “Statuto del contribuente”, secondo cui *“le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”*²⁵⁶.

Per quanto concerne la simulazione, essa presuppone un contrasto tra l'atto apparentemente posto in essere dalle parti e gli effetti sostanziali dalle stesse realmente voluti, il che è, a ben vedere, assente nel contratto elusivo, in quanto l'effetto del contratto impiegato dalle parti è realmente voluto da queste, ancorché al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale. Invero l'ipotesi dell'atto voluto ma privo di sostanza economica ha posto il diverso problema della riconducibilità della

²⁵⁴ Cass. Sent. n. 1465/2009, punto 6, (cit. nota precedente), in www.ilsole24ore.com.

²⁵⁵ Cassaz. Sez. Trib. 21 ottobre 2005, n. 20398, in Rass. Trib. 2006, pag. 295; Cass. Sez. trib. 26 ottobre 2005, n.20816 in www.cortedicassazione.it; Cass. Sez.trib. 14 novembre 2005, n.22932, in Rivista di giurisprudenza tributaria n. 3/2006.

²⁵⁶ Legge n. 212 del 27/07/2000.

fattispecie elusiva alla nullità dell'atto per mancanza di causa. Anche questa strada, intrapresa dalla Cassazione nel 2005²⁵⁷, è stata di fatto, successivamente, abbandonata, per la ragione in base alla quale, se per causa deve intendersi la funzione che il contratto è obiettivamente in grado di svolgere, il contratto concluso allo solo scopo di ottenere un risparmio fiscale risulta comunque idoneo a realizzare la funzione sociale o giuridica che gli è propria.

Detto ciò, è innegabile che il ricorso all'abuso del diritto si fosse rivelato utile a superare i limiti e le incongruenze emerse dall'impiego delle categorie civilistiche per contrastare le pratiche elusive. Non ritengo nemmeno che si possano nutrire dubbi sulla ragionevolezza della soluzione, laddove si consideri che il divieto di abuso del diritto costituisce un principio espressamente previsto nel sistema tributario di numerosi Paesi europei e, in particolare, dall'ordinamento tedesco, la cui disciplina, §42 della legge generale tributaria tedesca, sembra avere ispirato la Corte di Giustizia nell'opera di individuazione dell'abuso del diritto al risparmio fiscale come principio sotteso al diritto comunitario²⁵⁸.

Infatti, nonostante la Corte di Giustizia Europea con le note sentenze *Halifax e Part Service* abbia esercitato un ruolo fondamentale nello sviluppo del tema dell'abuso del diritto in campo tributario, all'interno dell'esperienza giuridica italiana, essa non è l'unica a cui il nostro giudice delle leggi abbia guardato.

Il Supremo Giudice ha arricchito le proprie decisioni con richiami alle esperienze di altri Paesi, dei quali in particolare viene menzionata la sopracitata disposizione §42 della legge generale tributaria tedesca.²⁵⁹ In realtà la situazione tedesca non sembra, a parere di un'attenta

²⁵⁷ Cass. Sez. trib., n. 22932, 14 novembre 2005 in G.T. n.3/2006.

²⁵⁸ In questo senso P.Pistone, "L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n.2 /2012, pag. 431 ss.

²⁵⁹ *Abgabenordnung*, 16 marzo 1976, entrato in vigore il 1° gennaio 1977, in "BGBl.", 1976, pag.613.

dottrina²⁶⁰, del tutto illuminante sul piano della certezza di quei parametri che avrebbero dovuto garantire un pieno discernimento tra fattispecie abusive e non.

In effetti la definizione introdotta nella norma tributaria tedesca nel 2008, secondo la quale l'abuso "*sussiste quando viene scelta una forma giuridica inadeguata, che comporta per il soggetto d'imposta o un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un beneficio fiscale non previsto dalla legge*", male si attaglia, a parere della dottrina d'oltralpe, alle esigenze di maggiore chiarezza che hanno spinto il legislatore a riformare il §42 AO, mantenendo un concetto relativo e indefinito tipico delle clausole generali.

Anche un sistema come quello tedesco, apparentemente stabile per l'esistenza di requisiti enunciati *a priori* dal legislatore, richiede sempre e comunque un'opera ermeneutica del giudice sull'elusività dell'operazione.

Ad ogni modo, per quanto più da vicino ci riguarda, l'elusione fiscale può essere considerata una forma di abuso del diritto al risparmio fiscale, ma sarebbe opportuno che questo venga censurato solo se ottenuto distorcendo lo spirito della disciplina dal quale è originato. In buona sostanza la portata del principio dell'abuso del diritto, che il Governo è chiamato a circoscrivere, non può essere individuata in modo da pregiudicare operazioni legittime. Questo è quanto, del resto, emerge non solo dalla Raccomandazione²⁶¹ della quale la delega è figlia, ma anche da un'attenta lettura della giurisprudenza europea, per la quale il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti mediante l'abuso del diritto dell'Unione Europea è stato ricondotto alla asistematicità delle operazioni poste in essere, alla loro contrarietà rispetto ai principi sistematici che promanano dalla normativa europea e della legislazione nazionale che la traspone²⁶². Esemplare in questo senso anche la

²⁶⁰ S.Martinengo, "L'abuso del diritto in Germania e il §42 dell'*Abgabenordnung*", in Rass.Trib. 3/1010 pgg.659 ss.

²⁶¹ Raccomandazione 2012/772/UE, in www.ilfiscooggi.it.

²⁶² Corte di Giustizia CE, 5 luglio 2007, causa C-321/05, Kofoed, in Rass.trib., 2008, pag 261.

sentenza *Halifax*²⁶³, nella quale le conclusioni dell'avvocato generale *Poiares Maduro* risultano di preziosa importanza nella ricostruzione della nozione di abuso del diritto²⁶⁴.

Questa, secondo l'avvocato generale, esige il ricorrere di due elementi oggettivi: da un lato che gli obiettivi e i risultati perseguiti dalle disposizioni di legge che formalmente generano il beneficio fiscale invocato siano frustrati ove il diritto sia conferito, dall'altro l'inesistenza di ogni altra giustificazione economica per l'attività se non quella di procurare un vantaggio fiscale.

Se, poi, nella ricerca di una soluzione normativa adeguata non si voglia scavare troppo lontano, all'interno dei sistemi normativi d'oltralpe, ma invece, si intenda trovarla facendo tesoro dell'esperienza giuridica trascorsa, io credo che sia opportuno prendere spunto da quei precedenti interventi legislativi, non andati in porto, che intendevano regolamentare l'abuso del diritto attraverso la riscrittura dell'art. 37-bis.

D'altro canto l'obiettivo di passare dall'abuso del diritto inteso come principio interpretativo derivante dall'art. 53 Cost. ad una norma antielusiva generale perseguita dall'iniziativa legislativa in esame era pressoché identico a quella che animava quella proposta legislativa sottoposta all'esame del Parlamento nel 2011²⁶⁵.

Le soluzioni che figuravano nelle sopracitate proposte di legge rappresentavano, pur nelle loro significative differenze, una valida possibilità di intervento, in grado di assicurare una soddisfacente regolamentazione dell'abuso del diritto.

In tutte le proposte, la nozione di abuso del diritto, che come già detto interviene attraverso un'integrazione all'art. 37-bis sottolineando l'esistenza di una sostanziale assimilabilità del fenomeno a quello dell'elusione, sembra tracciare in modo puntuale una linea di

²⁶³ Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, C-255/02, in Corr.trib., 2006, pag.1466.

²⁶⁴ Conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro, presentate il 7 aprile 2005, in curia.europa.eu, pag. I 1635.

²⁶⁵ A.C. 2521 Leo, A.C. 2578 Strizzolo, A.C. 2709 Jannone, in www.leg16camera.it.

demarcazione tra legittimo risparmio d'imposta ed elusione fiscale. Giust'appunto tra i requisiti richiesti per individuazione della fattispecie dell'abuso, assume valenza risolutiva, per inciso *“solo a condizione”*, (nella proposta Leo) comportamenti *“diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario”*, ovvero (nella proposta Strizzolo) l'aver agito allo scopo precipuo di *“ottenere vantaggi fiscali illegittimi o comunque contrari alle finalità perseguite dalla norma”*.

Sul versante delle garanzie procedurali le soluzioni delle proposte legislative in esame puntano ad assicurare al contribuente un effettivo esercizio del diritto di difesa, da un lato prevedendo un penetrante obbligo di motivazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento, dall'altro escludendo la rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto in ogni stato e grado del procedimento. Ciò risulterebbe in linea con quelle indicazioni della delega che impongono al Governo, nella definizione di precise regole procedurali, la garanzia di *“un efficace contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria a tutela del diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario”*²⁶⁶.

In particolare tutte le proposte convergono nella necessità che l'avviso di accertamento non possa limitarsi ad un generico e acritico riferimento alla norma antiabuso, ma dovrà (secondo la proposta Leo) *“evidenziare sia il comportamento assunto dal contribuente (e le motivazioni per le quali tale comportamento configura una pratica elusiva o abusiva), sia il comportamento che il contribuente avrebbe dovuto tenere per non incorrere in una censura da parte del fisco”*²⁶⁷.

Risulta quindi necessario da un lato che nell'avviso di accertamento vengano indicati i motivi per cui si reputano applicabili le disposizioni antiabuso anche in relazione *“alle giustificazioni fornite dal contribuente”*, dall'altro, e la proposta Leo lo prevede espressamente, che le disposizioni antiabuso del diritto *“in nessuna caso possono essere applicate d'ufficio da un giudice, in qualsiasi stato o grado del giudizio,*

²⁶⁶ Legge delega n. 23/2014, art. 5, lettera f, in www.gazzettaufficiale.it.

²⁶⁷ Relazione illustrativa, A.C. 2521 Leo, in www.leg16camera.it.

in mancanza di specifica e motivata contestazione nell'avviso di accertamento impugnato [...]”.

Alla luce delle considerazioni fin qui esposte ritengo che il legislatore delegato abbia, in definitiva, tutti gli strumenti necessari per dare seguito ad una disciplina dell'abuso del diritto in modo appropriato.

Sotto il profilo delle sanzioni, brevi e sommarie indicazioni provengono dall'art. 8 della legge delega, rubricato “*Revisione del sistema sanzionatorio*”. Ivi si legge che la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario deve seguire criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, che la pena detentiva deve tenere conto di adeguate soglie di punibilità con riguardo alla configurazione del reato consistente in comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, ma soprattutto si pone l'accento sulla necessità di individuare i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione in previsione delle conseguenze sanzionatorie a queste connesse.

Sulla questione della sanzionabilità delle condotte abusive, non sembra potersi evincere una chiara posizione da questa disposizione. La giurisprudenza nazionale²⁶⁸, in armonia con la prevalente elaborazione dottrinale²⁶⁹, indicava l'inefficacia dell'atto nei confronti dell'amministrazione finanziaria quale rimedio derivante dall'accertamento di una condotta abusiva.

Ciò anche nella corretta considerazione in base alla quale la estrema varietà di ipotesi, nelle quali l'abuso può concretamente manifestarsi, non permetterebbe la formulazione di una regola generale, valida in tutti i casi, che possa apparire sempre coerente con il fondamentale principio della proporzionalità della sanzione.

²⁶⁸ Cass. Sent. num. 12042 del 25 maggio 2009, su Corriere tributario n. 25/2009, pagg. 1992 ss.; Cassazione civi.e, sez. tributaria, sent. n. 22994 del 12/11/2010, in www.altalex.com.

²⁶⁹ Lupi, *Esperienze giurisprudenziali su elusione e la sua sanzionabilità*, in Riv. Giur. Trib. n. 7 del 2007; L.Cardascia, *Inapplicabilità delle sanzioni per comportamenti elusivi*, in Corr. Trib. n.7 del 2007, pag.562 ss; G.Ingrao, *L'abuso del diritto tra principi comunitari e auspiccate regole interne*, in www.unime.it, pag. 13.

Diversamente opinando, invero, la non applicazione delle sanzioni ai comportamenti elusivi, che parimenti offendono l'interesse erariale, porterebbe senz'altro ad una ingiustificata e irragionevole sperequazione, sul piano sanzionatorio, di situazioni simili (ad esempio, rispetto a chi dichiara un reddito inferiore attraverso l'omessa registrazione dei ricavi).

Si potrebbe poi argomentare sul fatto che la scelta di privare la disciplina antiabuso di una reazione sanzionatorie comporti la sua inefficacia sul piano della deterrenza; in altri termini il contribuente si sentirebbe libero di porre in essere qualsiasi strumentalizzazione delle disposizioni tributaria nella convinzione che, male che gli vada, gli verrebbe richiesta solo la maggiore imposta.

Se, per un verso, l'idea che la sanzione è soprattutto uno strumento per imporre modelli di comportamento appare corretta e suadente, per altro verso, è nel rispetto dei principi di ragionevolezza e proporzionalità dei rimedi che si fonda il cosiddetto "diritto punitivo".

Il regime sanzionatorio richiesto dalla delega stabilisce in modo chiaro e univoco che l'imposta elusa non debba essere equiparata all'imposta evasa, la quale costituisce la base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione.

A mio avviso, il disconoscimento di un regime tributario di per sé non rappresenta una reazione di poco conto se si considera il labile confine che separa la lecita pianificazione fiscale dalla condotta elusiva/abusiva.

Invero, notizie molto recenti fanno luce sulla questione, evidenziando come nelle intenzioni della Commissione Gallo, incaricata alla redazione del decreto legislativo in materia di abuso del diritto, trova spazio la soluzione della non sanzionabilità delle operazioni elusive. Questo è quanto si deduce da un articolo pubblicato sul quotidiano *IlSole24ore*, "*Delega fiscale: niente sanzioni penali per l'abuso del diritto*"²⁷⁰, in base al quale non sono previste sanzioni penali per l'abuso

²⁷⁰ Di M.Mo, pubblicato il 17 settembre 2014, in www.ilsole24ore.it, sez. Norme e Tributi.

del diritto nella stesura dei decreti attuativi della delega fiscale, in ossequio al principio di determinatezza dell'illecito penale. A tal proposito si rileva come anche nella nuova nozione di abuso si faccia ricorso a concetti piuttosto elastici e, quindi, connotati da un alto grado di indeterminatezza: si pensi alle non marginali ragioni extrafiscali, alle operazioni prive di sostanza economica e ai vantaggi indebiti.

Proprio sul piano sanzionatorio, poi, la Commissione sta lavorando ad una chiara definizione della fattispecie abusiva, al fine di distinguerla dalla frode e dalla simulazione, una necessità derivante dal fatto che *“troppo spesso i concetti sono stati confusi sia dalla giurisprudenza sia in sede di accertamento”*²⁷¹. È proprio sul piano dei reati tributari che il nuovo provvedimento normativo porterebbe significative modifiche, volte a limitare le sanzioni penali ai casi di frode, mentre, attualmente, l'applicabilità delle sanzioni penali opera automaticamente al superamento delle soglie quantitative di contestazione.

Altro tema cruciale, sottoposto all'attenzione della Commissione, riguarda la decorrenza della nuova nozione, i cui risvolti sono tutt'altro che irrilevanti. Le imprese sperano nell'applicazione retroattiva della nuova norma, viceversa, infatti, *“non verrebbero a cadere gli accertamenti e non si interromperebbero i contenziosi in corso per una sopraggiunta modifica normativa più favorevole ai contribuenti”*²⁷².

Pur essendo la questione ancora molto controversa, sembrerebbe che il legislatore delegato propenda per la soluzione opposta a quella auspicata dalle imprese: *“per via XX Settembre il nuovo abuso varrà solo per il futuro”*.

2.1 Osservazioni della dottrina: tra critiche e auspici.

La svolta legislativa che la legge delega rappresenta nel panorama tributario non è passata inosservata all'interno del mondo accademico.

²⁷¹ Pag. 1 dell'articolo “Delega fiscale: niente sanzioni penali per l'abuso del diritto”, di M.Mo, 17 settembre 2014, in www.ilsole24ore.it.

²⁷² Pag. 2 dell'articolo “Delega fiscale: niente sanzioni penali per l'abuso del diritto”, di M.Mo, 17 settembre 2014, in www.ilsole24ore.it.

A pochi mesi dalla pubblicazione della delega, infatti, studiosi della materia ma anche pratici del settore tributario, si sono subito attivati, per lo più tramite incontri, nel tentativo di offrire il proprio contributo alla redazione dei decreti attuativi, spesso tramite una rilettura critica dell'esperienza giuridica pregressa.

In effetti, il tema dell'abuso del diritto viene spesso inquadrato attraverso il richiamo delle problematiche più vive che esso evoca: un percorso segnato da un forte protagonismo giudiziale, che si sviluppa in un'atmosfera di suggestioni comunitarie, crisi fiscale dello Stato e inadeguatezza del legislatore.

Intorno alla delega, poi, non sembra si nutrano particolari speranze, tutt'altro, l'analisi dei principi e criteri direttivi relativi alla *neo* disciplina dell'abuso del diritto si sviluppa in un clima di forte scetticismo.

Molte di queste opinioni²⁷³, infatti, convergono nella necessità di offrire una lettura sistematica della delega, che si presenta alquanto disorganica e incoerente.

A parere di DeMita è stata la necessità di dare una repentina soluzione ai problemi di natura fiscale che ha portato il Parlamento ad elaborare un testo di difficile interpretazione ed attuazione, all'interno, per altro, di una logica, che da sempre anima le riforme in materia fiscale, dominata da un meccanismo malato, quello di diventare strumento di propaganda politica.

Nello stesso senso si esprime il prof. Logozzo, in base al quale la definizione contenuta all'art. 5 della legge delega sembra essersi appiattita sulla solita massima giurisprudenziale, alquanto lacunosa sul piano della soggettività.

Più corretto sarebbe invece prendere le mosse dalla definizione data dalla Raccomandazione europea (2012/772/UE), laddove emerge una maggiore oggettività concettuale e si fa riferimento all'essenzialità

²⁷³ In particolare De Mita, Logozzo, Falsitta, Giovannini, Marzorati, Tavola Rotonda sul *focus* "Abuso del diritto nella delega", 23 Maggio 2014, Milano.

dell'operazione abusiva, prescindendo dalle intenzioni soggettive dell'agente.

La stessa autorevole voce richiama il legislatore ad un maggiore rigore nel linguaggio giuridico, senza il quale il diritto diventa incerto, l'incertezza si trasforma in arbitrio e l'arbitrio porta con sé un'abusiva applicazione del sistema tributario.

A queste ultime considerazioni si unisce anche il prof. Falsitta che, in particolare, mette in evidenza l'esigenza di operare, tramite un linguaggio uniforme e coerente, una netta distinzione tra elusione ed evasione, con riguardo soprattutto a quella particolare categoria, conosciuta come "evasione complessa", che si avvale di strumenti fraudolenti, di simulazione e falsificazione documentale.

Allora, il suggerimento che questi studiosi offrono alla politica, chiamata a riempire di contenuto una delega "irta di contraddizioni", è quello di avvalersi della collaborazione del mondo accademico, al fine di realizzare quello che definiscono un "sapiente lavoro di coordinamento sistematico", al fine individuare con precisione le fattispecie di elusione e di evasione, la cui distinzione risulta decisiva anche sul piano sanzionatorio.

Questa esigenza è tanto più sentita se si pensa ai dati allarmanti sull'applicazione che dal 2008, anno dell'avvento dell'abuso del diritto nel nostro ordinamento, al 2013 la giurisprudenza, soprattutto di legittimità, ha fatto dell'istituto del divieto dell'abuso del diritto, il quale figura in ben 5.000 sentenze (1.500 solo nel 2013)²⁷⁴, spesso in termini impropri, trattandosi di evidenti casi di simulazione o di evasione vera e propria.

Ancora più dure sono le valutazioni espresse da altra dottrina²⁷⁵, in base alle quali la nuova disciplina dell'abuso del diritto non alimenta

²⁷⁴ Ne dà notizia il prof. Logozzo, in occasione della Tavola Rotonda, 23 maggio 2014, Milano (si veda nota precedente).

²⁷⁵ Prof. Roberto Pignatone, in "L'abuso del diritto", seminario di aggiornamento per magistrati delle Commissioni tributarie della Sicilia, 13 giugno 2014, Palermo.

particolari illusioni, anzi appare piuttosto emblematica di un “maldestro intervento del legislatore”, teso a completare il graduale processo di “fagocitazione” di ogni diversa figura (elusione, simulazione, risparmio d’imposta), che scompare assorbito dall’abuso del diritto: “forte è il sospetto che sia ormai difficile rinvenire confini tra profili dell’abuso, dell’elusione e del risparmio d’imposta”.

C’è di più, nella nuova sede normativa, come tracciata dalla delega, il sindacato giurisprudenziale non sembra uscirne in alcun modo ridimensionato, anzi, secondo questo autore, la giurisprudenza non potrà che conservare lo spazio conquistato, *“com’è inevitabile se si assume lo stesso risparmio d’imposta come parametro di valutazione circa la sussistenza dell’abuso”*.

Il timore è quello che il diritto del contribuente a perseguire il lecito risparmio d’imposta venga ricondotto ad una scelta fortemente vincolata da condizioni non determinabili a priori, diventando, in buona sostanza, una facoltà puramente astratta, rimessa alla soggettiva bontà dell’organo giudicante o dell’amministrazione finanziaria.

Sembra di fatto ormai difficile che nelle scelte connesse al concreto operare si possano individuare delle soluzioni tecniche ragionevolmente scevre da rischi, ma questo è in qualche modo frutto di un sistema fiscale segnato dall’inadeguatezza della legislazione di fronte ad una struttura economica sempre in rapida trasformazione.

Se il dovere di contribuire in base alla propria capacità economica appartiene a tutti e comporta gravi sacrifici da parte dell’intera comunità dei contribuenti, lo Stato non può certamente tollerare la condotta di chi intenda ingiustificatamente sottrarsi.

La questione dell’abuso, sulla quale pende oggi una battaglia dall’elevato contenuto politico, ha notevolmente contribuito alla edificazione di un equilibrio fiscale palesemente alterato, ma questo non può essere sufficiente a sacrificare valori come la certezza del diritto e la tutela del diritto alla difesa.

È dunque auspicabile che il legislatore metta un punto fermo in una situazione che non giova né ai contribuenti né al fisco, guardando sempre con occhio di riguardo ai diritti della persona e riconoscendo, tuttavia, in questi anche il diritto a che tutti contribuiscano in egual misura alla spesa pubblica, nella consolidata certezza che anche il principio di capacità contributiva occupi un ruolo primariamente garantistico.

Ringraziamenti

Ringrazio anzitutto la prof.ssa Bellè, relatrice di questa tesi, non solo per la grande disponibilità e pazienza dimostratemi durante la correzione del contenuto di questa tesi, ma anche per avermi trasmesso interesse e passione verso il diritto tributario.

Un sentito ringraziamento va ai miei genitori per il loro costante sostegno morale ed economico durante questo lungo e difficile percorso.

Un grosso ringraziamento va a mio fratello Vincenzo, a cui devo la forza che mi è servita per continuare a credere in me e raggiungere questo importante traguardo.

Ringrazio tutti i miei amici, che vicini a me, nel bene o nel male, mi hanno fatto ridere, piangere e forse un po' crescere; tra questi un grazie particolare va:

- ad Augusto per i suoi impagabili sorrisi e i suoi preziosi consigli;
- ad Antonio, per non avermi mai fatto mancare la cioccolata nella dispensa;
- (soprattutto) a Francesca, che in nome della profonda amicizia che ci lega, è stata sempre accanto a me a sopportare i miei malumori, a sostenermi nelle difficoltà e a gioire dei miei traguardi.

Ringrazio la EVENT, Antonio B. e tutti i miei colleghi del catering grazie ai quali, in questi anni di duro lavoro, ho imparato che dietro la buona riuscita di qualsiasi cosa c'è una valida collaborazione e non una competizione.

Infine, e non per importanza, ringrazio la mia piccola Pilar, il cui amore verso di me è pari a quello che nutre verso una scatoletta di tonno nella sua ciotola di croccantini; un pensiero di gratitudine va anche Murakami per avere scritto "L'arte di correre" e avermi dato modo di scoprire che "proprio nello sforzo coraggioso di vincere la fatica riusciamo a provare, almeno per un istante, la sensazione autentica di vivere. Raggiungiamo la consapevolezza che la qualità del vivere non si

trova in valori misurabili in voti, numeri e gradi, ma è insita nell'azione stessa".

Bibliografia

AA.VV., *Elusione fiscale e abuso del diritto*, in “Neotepa (Periodico Ufficiale dell’A.N.T.I.)”, anno II, n. /2009, p. 52.

AA.VV., *Proposta di legge per una regolamentazione, per ‘principi’ del c.d. ABUSO DEL DIRITTO. Relazione illustrativa*, in A.N.T.I., 11 aprile 2011.

Antonini, *Azione di simulazione e legittimazione dell’amministrazione finanziaria*, in “Diritto e pratica tributaria”, 1963, p. 425.

Antonini, *Evasione ed elusione d’imposta- Gli atti simulati e le imposte di registro e delle successioni*, in “Giurisprudenza italiana”, 1959, p. 97.

Beghin, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all’abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in “Quaderni della rivista di diritto tributario”, 1 marzo 2009, p.5.

Beghin, *L’usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria interrogativi in ordine alla finzione giurisdizionale*, in “Giurisprudenza tributaria”, n.3/2006, pp. 223 ss.

Beghin, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione, in campo domestico, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in “Rivista Diritto Tributario”, vol. XVIII, Luglio-Agosto 2008, p. 473.

Berliri, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell’imposta di registro?*, “Rivista di diritto finanziario”, 1941, p.161.

Blumenstein, *Sistema tributario delle imposte*, trad. it. a cura di Forte, Milano, 1956.

Carabini, *Il Governo strizza i consumi*, in “IlSole/24ore”, 1987, pag.1.

Cardascia, *Inapplicabilità delle sanzioni per comportamenti elusivi*, in “Corriere Tributario”, n. 7/2007, p. 562.

Carraro, *Il negozio in frode alla legge*, Milano, 1943.

Ceppellini- Lugano, *Antielusione a rischio ingovernabilità*, in “IlSole/24ore”, su inserto *norme e tributi*, 2009.

Corrado, *Elusioni e sanzioni: una dicotomia insanabile*, in “Diritto e pratica tributaria”, n. 4 /2012, p.777.

Cosciani, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964.

D’Avirro, Giglioli, *I reati tributari*, in “Diritto e processo penale oggi”, vol. otto, p. 129.

Del Federico, *Elusione e illecito tributario*, in “Corriere tributario”, n. 39/2006, p. 3110.

Disegno di legge (n. 1301, Senato) approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 agosto 1988, in “Boll. Trib. d’inf.”, 1988.

Falsitta, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in “Riv. Dir. Trib.”, 2008.

Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2007.

Fedele, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003.

Ferrara, *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, Padova, 1914.

Giovannini, *Divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell’ordinamento*, in “Rassegna tributaria”, n. 4/2010, p. 982.

Griziotti, *Il potere finanziario e il diritto finanziario nello studio autonomo delle finanze pubbliche*, in “Riv. Dir. Fin.”, 1954, pp.134 ss.

Hensel, *Diritto tributario*, trad. it. a cura di Jarach, Milano, 1956.

Lovisolio A., *Evasione ed elusione tributaria*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, Vol. XIII, p.2.

Lupi, *Esperienze giurisprudenziali su elusione e la sua sanzionabilità*, in “Rivista di giurisprudenza tributaria”, n. 7/2007.

Martinengo, *L'abuso del diritto in germania e il §42 della 'Abgabenordnung*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2010, p. 659.

Pesole, *L'antielusione cerca legge*, in "IlSole/24ore", 2009.

Piantavigna, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in "Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze", Vol. LXVIII, 3, I, 2009, p. 369.

Pignatone, *L'abuso del diritto*,

Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.

Pistone, *Divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in "Quaderni della rivista di diritto tributario", a cura di Maisto, *Elusione e abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, p.314.

Pistone, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", n. 2/2012, p. 431.

Prosperi, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, in "Diritto e pratica tributaria", vol. 83, n. 4/2012, p.717.

Rastello, *Il tributo di registro*, Roma, 1955.

Russo, *Brevi note in tema di disposizioni elusive*, in "Rassegna tributaria", 1999, pag.68.

Russo, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in "Rivista di diritto tributario", 1993, I, pp. 749 ss.

Tabellini, *Fusioni di società ed elusione fiscale*, in "Rassegna tributaria", 1994, pp. 1133 ss.

Tabellini, *Il progetto governativo antielusione*, in "Bollettino tributario", 1997.

L'iter parlamentare del disegno di legge per contrastare i fenomeni di elusione, in "Il fisco", 1989, pp. 6559 ss.

Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007.

Tundo, *Abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva*, in "Corriere tributario", 2012, 31, pp. 2368-2378.

Uckmar, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in "Diritto e pratica tributaria", 1937, p. 338.

Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributaria*, Padova, 1932.

Zanetti, *Abuso del diritto: in particolare sulla rilevanza d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni*, in "Il fisco", n. 38/2010, p. 6123.

Zizzo, *L'abuso del diritto in GT*, in "Rivista di giurisprudenza tributaria", 2008, p.465.

Zoppini, *Prospettiva critica della giurisprudenza antielusiva della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in "Riv. Dir. Trib.", 1999, pp. 922 ss.

Siti internet:

www.agenziadelleentrate.gov.it

www.altalex.com.

www.avvocaturadistato.it

www.borsaitaliana.it

www.cameratributaria.lecce.it

www.confindustria.it

www.cortedicassazione.it

www.curia.eu.it

www.eservice.agenziadelleentrate.it

www.eur-lex.europa.eu

www.filodiritto.com

www.finanzefisco.it

www.foroeuropa.it

www.gazzettaufficiale.it

www.governo.it

www.IIFiscoOggi.it

www.IISole24ore.it

www.leg16comera.it

www.innovazionediritto.unina.it

www.maurobeghin.net

www.parlamento.it

www.rivista.sssef.it

www.studiperlapace.it

www.Treccani.it

www.unime.it